



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

TÍTULO:

ESTUDIO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES
APLICADOS POR LOS CONTRIBUYENTES EN CASOS DE
IMPUGNACIONES FRENTE AL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Y
ANÁLISIS DE CASOS GANADOS Y PERDIDOS ANTE EL TRIBUNAL
DISTRITAL DE LO FISCAL Y LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

AUTORES:

BRAVO LALAMA ANDRÉS DAVID
PILLIGUA MURILLO IVETTE GABRIELA

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TUTORA:

CPA. BARBERÁN ZAMBRANO NANCY JOHANNA, MSC

GUAYAQUIL, ECUADOR

2014



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por **Andrés David, Bravo Lalama e Ivette Gabriela, Pilligua Murillo**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA**.

TUTORA

CPA. Barberán Zambrano, Nancy Johanna, MSC

DIRECTOR DE LA CARRERA

ING. Ávila Toledo, Arturo Absalón, MSC

Guayaquil, marzo de 2015



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, Andrés David Bravo Lalama e Ivette Gabriela Pilligua Murillo

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “**Estudio de los procesos administrativos y judiciales aplicados por los contribuyentes en casos de impugnaciones frente al Servicio de Rentas Internas y análisis de casos ganados y perdidos ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia**” previa a la obtención del Título de: **Ingeniero en Contabilidad y Auditoría CPA.**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, marzo de 2015

AUTORES

Andrés David, Bravo Lalama

Ivette Gabriela, Pilligua Murillo



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

AUTORIZACIÓN

Nosotros, **Andrés David Bravo Lalama** e **Ivette Gabriela Pilligua Murillo**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación: “**Estudio de los procesos administrativos y judiciales aplicados por los contribuyentes en casos de impugnaciones frente al Servicio de Rentas Internas y análisis de casos ganados y perdidos ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia**”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, marzo de 2015

AUTORES:

Andrés David, Bravo Lalama

Ivette Gabriela, Pilligua Murillo

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mi madre, quien ha sido mi principal apoyo e impulso en cada paso que he dado en la vida; quien me educó y me enseñó que siempre debo ser constante y vehemente ante cualquier propósito que pretenda alcanzar; quien desde mi niñez ha fungido como padre y madre abnegadamente, cumpliendo extraordinariamente estos roles.

A mis dos hermanos, a mi hermana, a mi padre y demás familiares, con quienes he compartido momentos muy gratos y siempre han estado dispuestos a brindarme su apoyo.

A mi enamorada, quien me acompañó en gran parte de mi vida universitaria y supo respaldarme incondicionalmente en incontables ocasiones ante diversos problemas.

A mi compañera de proyecto, por su dedicación y esfuerzo, no sólo en el desarrollo del presente proyecto, sino en muchos otros trabajos que compartimos en el transcurso de la carrera.

A mis maestros, quienes me enseñaron innumerables cosas muy valiosas, que hoy en día aplico y perfecciono en el ámbito profesional. A mi tutora de proyecto, que gracias a su guía y supervisión, pudimos cumplir con las exigencias del presente proyecto.

A todos ellos, muchas gracias.

Andrés David, Bravo Lalama

AGRADECIMIENTO

Quiero expresar mi más grande agradecimiento a mis padres César Pilligua y Gloria Murillo, quienes me brindaron su apoyo incondicional en el desarrollo de mi carrera, para lograr el cumplimiento de mis objetivos y metas.

A mis tres hermanos, que a pesar de la distancia, formaron parte fundamental en mi vida. A mi novio José Rivera, por su motivación y apoyo recibido a lo largo de estos años.

A mi tutora de tesis MSC. CPA. Nancy Barberán Zambrano por su soporte, consideración, seguimiento y dedicación constante, quien con sus sapiencias y experiencias contribuyó notablemente en el perfeccionamiento de nuestro proyecto.

A aquellos maestros de quienes aprendí durante el transcurso de mi carrera profesional.

A mi compañero del proyecto, por su perseverancia, paciencia y esfuerzo, por su aporte y colaboración de este trabajo para alcanzar nuestra meta profesional.

A todos ellos, muchas gracias.

Ivette Gabriela, Pilligua Murillo

DEDICATORIA

A Dios, quien nos da las herramientas para alcanzar las metas y propósitos que queremos alcanzar.

A mi madre, por ser mi principal apoyo y por haberme sugerido estudiar la carrera de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría, la cual me apasiona y actualmente con mucho agrado desempeño.

A todos mis familiares cercanos y a mi enamorada, por ser parte importante de mi vida.

Andrés David, Bravo Lalama

DEDICATORIA

A mis padres César y Gloria porque gracias a ellos sé que la responsabilidad se la debe vivir como un compromiso de dedicación y esfuerzo, aquellos que me brindaron su fortaleza y amor absoluto, que inspiraron en mí el seguir adelante, aceptar las derrotas, volver a empezar y nunca rendirse.

A mis hermanos, novio y amigos quienes han coadyuvado con su apoyo y ánimos para lograr esta meta profesional.

Ivette Gabriela, Pilligua Murillo



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y
AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

TUTORA

CPA. Barberán Zambrano, Nancy Johanna, MSC

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE GENERAL	x
ÍNDICE DE TABLAS	xiv
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xv
RESUMEN (ABSTRACT).....	xvi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
1.1. OBJETIVOS.....	4
1.1.1. OBJETIVO GENERAL.....	4
1.1.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	4
1.2. DELIMITACIÓN	5
1.3. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA	5
CAPÍTULO II.....	7
2. MARCO TEÓRICO.....	7
2.1. ANTECEDENTES DEL ESTUDIO	7
2.2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS	9
2.3. ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR	11
2.3.1. INTERPRETACIÓN DE LA LEY.....	12
2.3.2. GESTIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	13
2.3.3. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	15
2.3.3.1. FACULTAD REGLAMENTARIA.....	16
2.3.3.2. APLICACIÓN DE LA LEY	16
2.3.3.3. FACULTAD DETERMINADORA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ...	17
2.3.3.4. FACULTAD RESOLUTIVA.....	21
2.3.3.5. FACULTAD SANCIONADORA.....	21
2.3.3.6. FACULTAD RECAUDADORA	22
2.3.4. ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	22

2.3.4.2. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS	24
2.3.4.3. INVALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....	24
2.3.5. RECLAMACIONES	25
2.3.6. RESOLUCIONES	27
2.3.7. RECURSOS.....	28
2.3.8. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.....	30
2.3.8.2. TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL	32
2.3.8.3. ACCIONES DE IMPUGNACIÓN.....	33
2.3.8.4. ACCIONES DIRECTAS	34
2.3.8.5. CORTE NACIONAL DE JUSTICIA	36
2.3.8.5.1. RECURSO DE CASACIÓN	36
CAPÍTULO III.....	38
3. METODOLOGÍA.....	38
3.1. MÓDULO DE ANÁLISIS	38
3.2. LOCALIZACIÓN DE LA ZONA DE ESTUDIO	39
3.3. ENFOQUE METODOLÓGICO	39
3.4. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	40
3.5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN	40
CAPÍTULO IV.....	41
4. PROCEDIMIENTOS EN UN JUICIO TRIBUTARIO.....	41
4.1. ETAPA ADMINISTRATIVA	41
4.1.1. DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	42
4.1.2. ORDEN Y ACTAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.....	42
4.1.3. PROCESO DE IMPUGNACIÓN	51
4.1.3.1. RECLAMO ADMINISTRATIVO	51
4.1.3.2. RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA	56
4.1.4. RECURSOS DE REVISIÓN.....	56
4.2. ETAPAS JUDICIALES	60
4.2.1. TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.....	62
4.2.1.1. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN.....	64
4.2.1.2. PARTES INTERVINIENTES EN LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN.....	65

4.2.1.3. GESTIÓN DE LAS ACCIONES DE IMPUGNACIÓN	66
4.2.1.3.1. DEMANDA Y CITACIONES	67
4.2.1.3.2. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN	68
4.2.1.3.3. AGRUPACIÓN DE RESOLUCIONES Y AUTOS	68
4.2.1.3.4. LAS PRUEBAS	69
4.2.1.3.4.1. PRUEBA JUDICIAL	70
4.2.1.3.4.2. MEDIOS DE PRUEBA	73
4.2.1.3.5. EL ABANDONO Y DESISTIMIENTO	74
4.2.1.3.6. LA SENTENCIA	75
4.2.1.4. INFORME PERICIAL	76
4.2.1.4.1. REQUISITOS DEL INFORME PERICIAL	78
4.2.1.4.2. PARÁMETROS PARA QUE UN INFORME PERICIAL SEA EFICAZ ..	78
4.2.1.5. DILIGENCIAS DE INSPECCIÓN JUDICIAL	79
4.2.1.5.1. EXHIBICIÓN DE DOCUMENTOS	81
4.2.1.5.2. DOCUMENTOS COMO MEDIO DE PRUEBA	81
4.2.1.5.3. CLASES DE DOCUMENTACIÓN	81
4.2.2. CORTE NACIONAL DE JUSTICIA	83
4.2.2.2. SENTENCIA	84
4.2.2.3. PLAZO PARA DESPACHAR EL RECURSO DE CASACIÓN	84
CAPÍTULO V	86
5. ANÁLISIS DE GLOSAS, CASOS GANADOS Y CASOS PERDIDOS	86
5.1. EJEMPLOS DE GLOSAS RECURRENTES EN LAS DETERMINACIONES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	86
5.1.1. GLOSAS CON AFECTACIÓN AL ESTADO DE RESULTADOS	87
5.1.2. GLOSAS CON AFECTACIÓN A LA CONCILIACIÓN TRIBUTARIA	87
5.2. CASOS GANADOS Y CASOS PERDIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES ...	99
5.2.2. RESULTADOS JUICIOS CON CORTE NACIONAL DE JUSTICIA	106
5.2.3. CASOS ESPECÍFICOS DE IMPUGNACIONES EN LA VÍA ADMINISTRATIVA Y LA VÍA JUDICIAL	108
5.2.3.1. CASO 1: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE	108

5.2.3.2. CASO 2: SENTENCIA EN EL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE Y SENTENCIA PARCIAL EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA	110
5.2.3.3. CASO 3: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL A FAVOR Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE	112
5.2.3.4. CASO 4: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE.....	114
5.2.3.5. CASO 5: SENTENCIAS PARCIALES DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y DEL CONSEJO NACIONAL DE JUSTICIA	116
5.2.3.4.6. CASO 6: TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL CON SENTENCIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE Y EL CONSEJO NACIONAL DE JUSTICIA CON SENTENCIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.....	117
5.2.3.7. CASO 7: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.....	119
CAPÍTULO VI.....	121
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	121
5.2. CONCLUSIONES	121
5.3. RECOMENDACIONES.....	122
BIBLIOGRAFÍA	124

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: 5.2.a. Cartera Activa por Tipo de Documento	100
Tabla 2: 5.2.b Cartera Suspendida por Tipo de Documento.....	102
Tabla 3: 5.2.b.1 Cartera Suspendida por Tipo de Documentos	103
Tabla 4: 5.2.1.1 Resultados de Juicios en el Tribunal Distrital de lo Fiscal	103
Tabla 5: 5.2.2.1 Distribución de los Juicios en la Corte Nacional de Justicia.....	106

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: 2.3.3.3.1 Esquema Sobre Causales de Determinación Presuntiva.....	19
Gráfico 2: 4.1.5. Flujograma de Etapa Administrativa	59
Gráfico 3: 4.2.1.6. Flujograma de Etapa Judicial con el Tribunal Distrital de lo Fiscal .	82
Gráfico 4: 4.2.2.4. Flujograma de Etapa Judicial con la Corte Nacional de Justicia	85
Gráfico 5: 5.2.1.2 Distribución de los Juicios en el Tribunal de lo Fiscal	106
Gráfico 6: 5.2.2.2 Distribución de los Juicios en la Corte Nacional de Justicia	107

RESUMEN (ABSTRACT)

El proyecto de investigación configura una base muy importante de consulta e instrumento de desarrollo para cualquier clase de contribuyente, de tal forma que posea información referente a las distintas acciones que tiene derecho frente a la actuación de la Administración Tributaria en sus actos administrativos. De esta manera, se puede reconocer los debidos procesos en los plazos conferidos por la ley, iniciándose desde la notificación de la orden de determinación tributaria hasta el recurso de casación. Se analizaron los siguientes cuerpos legales: Constitución de la República del Ecuador, Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Reglamento Para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno; dentro de los cuales los artículos estudiados son referente al régimen tributario, de la administración tributaria, de la obligación tributaria, de los procedimientos tributarios, del procedimiento contencioso, entre otros. Se presenta un análisis y detalle de los procedimientos que componen un juicio tributario desde la instancia con el Servicio de Rentas Internas, el Tribunal Distrital de lo Fiscal, hasta la instancia de la Corte Nacional de Justicia, para poner a conocimiento de los contribuyentes los procesos administrativos y judiciales aplicables en un reclamo tributario.

Palabras Claves: impugnación, acto de determinación, recurso de casación, etapa judicial, etapa administrativa, juicios tributarios.

INTRODUCCIÓN

En un estado de derecho, como es el Estado del Ecuador, se busca a través del derecho tributario, refiriéndonos en materia tributaria, conocer las figuras jurídicas que se tratan en las leyes que imperan en el sistema tributario y que conjuntamente pueden consagrar el cumplimiento del debido proceso.

Existen entidades creadas por el Estado, como es el Servicio de Rentas Internas, que están facultadas para resolver litigios de índole tributaria que se produzcan con cualquier sujeto pasivo, sea éste una persona natural o jurídica.

En el transcurso de este trabajo, se conocerá la actuación de este órgano recaudador de tributos, como parte principal en los juicios tributarios que sean impuestos por los contribuyentes interesados en escalar otras instancias, incluyendo la administrativa, que es competencia del mismo Servicio de Rentas Internas.

Conjuntamente, se tratará las instancias del poder judicial, como es el Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuya sala especializada para este tipo de materia en cuestión, es el de lo Contencioso Tributario, que en resumen conocerá las impugnaciones realizadas por los contribuyentes interesados por las resoluciones u actos administrativos que hayan sido motivados por la Administración Tributaria, en este caso, se referirá al Servicio de Rentas Internas.

De esta etapa judicial, figuran el demandante y el demandado, quienes a través de un largo proceso, expondrán y manifestarán las evidencias, pruebas, fundamentos de hecho y derecho que justifiquen sus criterios y posiciones. Al final de esta instancia con el Tribunal Distrital de lo Fiscal, ésta tendrá como

competencia el dictar una sentencia o fallo, que proporcione una decisión respecto a cuál será el resultado de este proceso.

En concordancia con la sentencia manifestada por la Sala de lo Contencioso Tributario designada, ambas partes podrán disponer de una tercera instancia, como es el recurso de casación, que será presentado con los requerimientos legales ante la Corte Nacional de Justicia, indicando las normativas legales o preceptos vigentes que han sido vulneradas durante todo el juicio, por lo cual, este órgano judicial, en primer lugar procederá a calificar dicho recurso, es decir si es válido o no, para posteriormente contestar el mismo, evaluando que se haya llevado a cabo el debido proceso definido en la Carta Magna.

Con ello, el trabajo se enfocará en denotar la cohesión social entre los actores sociales con el Estado a través de sus diferentes organismos y entidades competentes, y viceversa, acercándose a la existencia de una visión compartida en el modelo soportado por la justicia social, la supremacía del estado de derecho señalado en la Constitución, ligados a los derechos y garantías que cada individuo como tal, posee legalmente, permitirá reflexionar y considerar acciones apoyadas en un acuerdo sin controversia común, que esté alineado a alcanzar una sociedad más justa, donde cada uno de nosotros, consigan a aquello que se ha definido como el Buen Vivir.

En definitiva, cuando prevalece una sentencia de carácter judicial, la sociedad impugna las providencias aprobadas por los jueces, considerando que esto compone la existencia jurídica del país.

CAPÍTULO I

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿En qué medida el contribuyente puede aprovechar los procesos administrativos y contenciosos tributarios establecidos por el sistema jurídico tributario en el Ecuador? Es relevante mencionar que el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, en su sección quinta, expresa que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria; no obstante, cuando se transgreden estos principios emanados por la Constitución, los contribuyentes pueden optar por apelar estos problemas con la Administración Tributaria o ejercer su derecho a la defensa judicial, con la intención del reconocimiento de sus derechos. Es por esto, que la justicia tributaria podría consumir estos objetivos, en la medida de que las condiciones de los procesos permitan alcanzar una igualdad en la relación entre el Estado y el contribuyente.

Paralelamente, la aplicación de la justicia tributaria por parte del poder administrativo muchas veces refleja cierta ineficacia al momento de instaurar con transparencia el límite demarcatorio entre ser juez y parte en los procedimientos administrativos ejecutados, puesto que en ciertas circunstancias, la ley faculta en demasía a los entes recaudadores de los tributos, quienes para la consecución de sus fines, han excedido en sus competencias, situando a los contribuyentes en un entorno de desventaja que deteriora seriamente el derecho a la defensa.

Por otra parte, la Administración Tributaria cumpliendo sus obligaciones y considerando los derechos de los contribuyentes, bajo una perspectiva de ética, da motivo a la denominada cultura tributaria, interpretándose como el marco jurídico que determina y disciplina los tributos, produciendo un análisis de la conducta moral de los sujetos pasivos frente al sistema tributario.

En definitiva, es importante conocer los procesos administrativos y contenciosos tributarios que se deriven del sistema fiscal, buscando brindar la protección y el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes en un marco tributario justo.

1.1. OBJETIVOS

1.1.1.OBJETIVO GENERAL

Identificar y establecer la importancia de los procedimientos aplicables por el contribuyente en un reclamo tributario en la vía tributaria administrativa, en la vía contenciosa tributaria de la legislación ecuatoriana y en la medida de acción extraordinaria de protección.

1.1.2.OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Conocer las principales causas por las que glosa la Administración Tributaria, así como las principales causas por las que impugnan los contribuyentes.
- Determinar los pasos a seguir, límites de tiempo, opciones y recursos que existen al efectuar un reclamo tributario total o parcial una vez emitida el Acta de Determinación Definitiva.

- Identificar la existencia de posibles falencias en el proceso administrativo y judicial que puedan afectar o manifiesten desventaja para el contribuyente.
- Analizar datos estadísticos respecto a casos ganados y perdidos por las compañías residentes en el Ecuador, para generar una idea sobre la incidencia de los desenlaces de los reclamos o impugnaciones.

1.2. DELIMITACIÓN

El estudio de los procesos administrativos y contenciosos tributarios será realizado exclusivamente para los reclamos presentados ante el Servicio de Rentas Internas, excluyendo a los otros organismos o entidades que conforman la Administración Tributaria del Ecuador. Cabe indicar que, cuando se haga mención a la Administración Tributaria, se estará haciendo referencia únicamente al Servicio de Rentas Internas.

1.3. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

Este proyecto de investigación busca dar a conocer las acciones en los que se fundamentan los procesos administrativos y contenciosos tributarios a los cuales deben enfrentarse los contribuyentes con la Administración Tributaria del país, debido a la violación de los derechos y principios fundamentales jurídicos relacionados con la aplicación y percepción de tributos que resulten desvirtuados en los hechos.

Dada la importancia del tema, con relación a los procesos tributarios que pueden llevarse a cabo, se hace necesario un análisis de los procedimientos administrativos y contenciosos del régimen tributario vigente y en qué medida puede el contribuyente acogerse a éstos; es por aquello que se propone

realizar este trabajo y brindar la información respectiva para poder conocerla aplicación de procesos relacionados con un sistema tributario justo.

Asimismo, se pretende que el proyecto de investigación permita contribuir a la consecución de procedimientos administrativos respetuosos de las garantías fundamentales que conduzcan a un debido proceso, y que brinde una guía que proporcione seguridad jurídica al régimen tributario, no solo con la protección y el respeto a los derechos esenciales del contribuyente, sino con el mejoramiento de la cultura tributaria del mismo.

Al finalizar este proyecto se obtendrá una visión más clara sobre este tipo de procedimientos, y de esta manera poder fomentarla equidad de la relación procesal entre el sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (Contribuyente).

CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES DEL ESTUDIO

En el régimen tributario existen ciertos principios básicos como el que no se puede exigir tributos si no hay ley expresa que los haya creado; y el de la unidad e igualdad tributaria, que implica una prestación mayor a los que más tienen, y los que se encuentran en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones. Si la administración pública vulnera estos principios, el contribuyente puede proponer la acción contencioso – tributaria, respecto de las situaciones de derecho o de hecho (Andrade, 2000, p. 38).

Es importante destacar, que la Administración Tributaria no puede dar trámite a un reclamo que no cumpla con los requisitos formales establecidos por la normativa correspondiente, es por esto, que el Código Tributario, condiciona y consiente los plazos para que se lleve a cabo la práctica de todas las diligencias que sean necesarias previa la admisión a trámite del reclamo presentado ante la autoridad competente. Conjuntamente, la legislación ecuatoriana en materia de tributos, dispone que en el procedimiento administrativo, sean aceptables todos los medios de prueba que determina la ley para su efecto, entre los principales se tiene la prueba documental y la inspección o examen contable.

Los procedimientos tributarios aplicables en un juicio tributario se presentarán durante el desarrollo de este trabajo, no obstante como referencia, se ha encontrado pertinente indicar algunos aspectos relevantes del problema

denotados por Couture (1958, p. 10) en “Fundamentos de Derecho Procesal Civil”:

La materia puede hacer variar la competencia, la composición de los Tribunales, las formas de tramitación hasta la eficacia de los distintos procesos. Pero siempre habrá un común denominador para toda esa serie de actos, su carácter ya destacado en medio idóneo para dirimir, mediante un juicio, un conflicto de intereses jurídicos, por actos de autoridad.

Es racional suponer la intención de la Administración Tributaria de aplicar correctamente la ley en el cometimiento de sus fines para los cuales fue creada, empero, es menos notable que nadie pueda atestiguar una oportuna aplicación de las normas en todo momento y en toda situación, es por esto, que el poder judicial conformado por los Tribunales y por la Corte, analizan y examinan la controversia generada por la interpretación de la normativa tributaria o por cuestiones de hecho o supuestos contables y los aspectos del debido proceso.

Los efectos jurídicos constituyen el origen de la obligación tributaria a cuenta del ente en relación al cual se suscitó el hecho generador, y, sucesivamente, del crédito o arbitrio intrínseco perteneciente al sujeto público a beneficio del cual se instituyó por la legislación, obligación y crédito son por consiguiente, las partes conexas del vínculo jurídico tributario.

Se puede indicar al respecto, que el vínculo jurídico existente entre el contribuyente y el Estado, permite el origen de la obligación tributaria dada por el marco tributario relativo, y por consiguiente, el sistema tributario debe reunir condiciones como eficiencia, flexibilidad, igualdad, entre otras, que permitan la búsqueda de una mayor justicia y equidad social.

2.2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Preliminarmente, es preciso resaltar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, coexiste entre el Estado y el contribuyente, este último debe satisfacer y cumplir con su obligación tributaria. Para que la obligación tributaria se configure, deben existir elementos como son: el hecho generador, el sujeto activo y el sujeto pasivo, la obligación se origina en el instante en que se da el hecho generador.

Actualmente, los puntos de vista de la Administración Tributaria y los del contribuyente en relación a una rotunda manera de discernir la norma tributaria, se traduce, comúnmente en los casos, como discordantes y contradictorios, siendo que, unas que otras perspectivas cambian asiduamente. Esto ocurre debido a que toda ley o normativa fiscal, por puntual y menudamente enunciada, sufrirá en un sinnúmero de razones una coyuntura de fluctuaciones de las alternativas que puedan comprenderse. La disyuntiva entre estas opciones interpretativas y la justificación de cualquier otra inquietud sobre la cabida reglada y contenida en los diferentes marcos legales configura el componente taxativo del análisis y la inferencia, por lo que no habría controversia o polémica a éste, la situación se vuelve contenciosa en el momento en que se ejecuta la alternativa y, se plasma, al momento de llevarla a cabo en el caso fijado, por lo que nos conduciría a la interrogante si se está conforme a los principios de la Constitución aludidos en el análisis perpetrado por los actores tributarios.

La jurisdicción contencioso-administrativa, tiene como objetivo el discernimiento de las presunciones que se colijan respecto de los actos emanados por la Administración Pública que en cierto modo, quebranten la ley, o menoscaben los derechos subjetivos de los administrados (sujetos pasivos),

es por esto que Andrade (2000, p. 37) refiere que *“esta jurisdicción supone el sometimiento de la actividad estatal al Derecho, actividad que es muy amplia en la esfera administrativa por la diversidad de actos que origina”*.

En concordancia con lo indicado, la acción contencioso-tributaria se despliega a través de la impugnación de la resolución administrativa que fue pronunciada por la autoridad tributaria competente, en este trabajo se tratará exclusivamente del Servicio de Rentas Internas como administración tributaria, se debe tener en consideración que esta acción o demanda de impugnación pertenece al contribuyente o sujeto pasivo, sea porque se le atribuya el pago de una obligación o se le determine una sanción de índole tributaria, la cual será expuesta por escrito ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, con procedimiento de juicio y carácter jurisdiccional que produce el surgimiento de la figura jurídica del demandante, quien asume el papel de la parte actora, y la correspondiente autoridad tributaria (Servicio de Rentas Internas), se convierte en la parte demandada.

No obstante, la sala especializada de lo contencioso tributario receptorá los recursos de casación en las causas de materia tributaria y los demás asuntos que estén establecidos por la ley que se deriven de las sentencias dictadas por las autoridades provenientes de los Tribunales Distritales de lo Fiscal. La sala tiene como función el adentrarse en la resolución del pertinente reclamo o recurso, así como en el análisis de los antecedentes y formalidades que fueron motivo de la impugnación, adicionalmente, la Corte Nacional de Justicia analizará durante la revisión del recurso de casación que no existan transgresiones y desatención a las normas que datan al debido proceso establecido en la Constitución del Ecuador.

2.3. ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

La ley ecuatoriana se ha encargado de señalar cuáles son los organismos destinados a ejercer las diversas funciones en materia de tributos. Éstos, que en su conjunto forman la llamada Administración Tributaria, son de tres clases: 1) La administración central, 2) Administración seccional; y, 3) La administración de excepción. Cabe recalcar, que son éstos los organismos competentes de los cuales emanarán los diversos actos que eventualmente darán origen a procedimientos administrativos en materia de tributos dentro del Ecuador. A continuación se realizará un estudio de las atribuciones, deberes y responsabilidades de cada una de las administraciones antes referidas.

La administración central, está dirigida por el Poder Ejecutivo y conformada por el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

De acuerdo a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, este organismo se constituye como una entidad de derecho público, que goza de personería jurídica, cuya gestión principal comprende el derecho así como la obligación de recaudar los tributos que sean de su competencia, además posee la atribución de controlar las diversas actividades de los contribuyentes relacionadas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y tiene la facultad para efectuar procesos de determinación tributaria.

El Servicio de Rentas Internas se encuentra administrado por el Director General, quien será designado por el Presidente de la República. Es importante mencionar, que de acuerdo a la estructura orgánica de este organismo, se han

contemplado direcciones regionales y provinciales para la debida atención a los sujetos pasivos.

La administración seccional la componen los Municipios, Consejos Provinciales, Consejos Cantonales, entre otros Gobiernos Autónomos, encargados, en cuanto a tributos se refiere, a la recaudación de tasas municipales, impuestos prediales, patentes, contribuciones, etc.

2.3.1. INTERPRETACIÓN DE LA LEY

Según Mauricio A. Guim. A., *“las autoridades normativas tienen una voluntad unívoca y reconocible; que el sistema jurídico es completo y coherente; que los textos jurídicos admiten solo una interpretación verdadera y que no hay espacio para la discrecionalidad judicial”*.

De acuerdo al Art. 13 del Código Tributario, las interpretaciones de las leyes, normas, reglamentos, entre otros que componen la legislación tributaria en su conjunto, se basarán en el sentido y alcance general del Derecho, considerando la finalidad y objetivos de los tributos, asimismo, los términos utilizados en dicha legislación serán tomados con un sentido jurídico, técnico o usual, salvo que a éstos les fueren atribuidos un significado expreso y específico.

En los casos que hubiese contradicciones en la ley tributaria, se tomará en cuenta la disposición que más se apegue a los principios, fines y objetivos de la tributación. Pero cabe hacer la pregunta: ¿Cómo determina un contribuyente qué disposición es la más adecuada en caso de haber una contradicción?, ya que una mala decisión puede acarrear un problema con la administración tributaria.

De forma general, se puede decir que la interpretación de la ley es el proceso interpretativo motivado a determinar algún sentido racional, lógico y ordenado de la legislación jurídica.

2.3.2. GESTIÓN TRIBUTARIA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Conforme se refiere el Art. 9 del Código Tributario, son funciones de la administración tributaria:

- **LA DETERMINACIÓN Y RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

La determinación consiste básicamente en un conjunto de procedimientos en los cuales se pretende definir si existe una obligación tributaria, quién es el obligado (sujeto pasivo) y cuánto es el monto de dicho tributo, es decir, admiten la existencia de un vínculo jurídico concerniente a un contribuyente. La recaudación por otra parte, es la facultad que tiene la administración para realizar los cobros en los plazos que la ley estipule, en base a la determinación, sea por parte del sujeto pasivo o por parte de la administración. La extinción de la obligación tributaria ocurre en el momento de su pago, o cuando se compensa con créditos líquidos, o cuando se motiva una confusión, o se otorga una remisión o condonación o por último se da la prescripción, de conformidad con lo expresado en el Código Tributario, en el Art. 37 sobre los modos de extinción de las obligaciones tributarias, éstas se pueden liquidar sea en parte o en su totalidad por:

- Solución o pago, que corresponde a que el pago de los tributos se deberá realizar por el contribuyente o el responsable de la obligación tributaria, según lo refiere el Art. 38 del Código Tributario.
- Compensación, la cual se podrá aplicar de manera parcial o total, con créditos líquidos, por impuestos pagados en exceso o de forma indebida que no se encuentren prescritos, de acuerdo a lo establecido en los Arts. 51 y 52 del Código Tributario.
- Confusión, que aplica cuando el acreedor de la obligación tributaria se torna deudor de la misma, producto de la transferencia de bienes o derechos provenientes de dicho tributo o de aquella obligación tributaria, conforme lo señala el Art. 53 del Código Tributario.
- Remisión, que de acuerdo a los preceptos determinados por la ley, en los montos y de acuerdo a los requisitos que ésta establezca, podrá eximir la obligación tributaria, en concordancia con lo señalado en el Art. 54 del Código Tributario.
- Prescripción de la acción de cobro, que contiene un lapso de cinco años, contados a partir de la fecha en que la obligación y la acción de cobro fueron exigibles, y en un lapso de siete años, contando desde en que debió presentarse la respectiva declaración, en el caso de que ésta haya sido presentada de forma incompleta o no se la hubiese presentado. Comparablemente, en el caso de que la Administración Tributaria haya procedido a optar por el acto de determinación de la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, a partir de la fecha en que se produzca la resolución administrativa o la sentencia judicial, en relación a lo definido en los Arts. 55 y 56 del Código Tributario.

- **LA RESOLUCIÓN DE LAS RECLAMACIONES**

De acuerdo al Art. 10 del Código Tributario, los actos de gestión en materia tributaria, *“constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de la Función Judicial de acuerdo a la ley”*, asimismo, la Constitución Política del Ecuador, en su Art. 173 establece que *“los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos”*.

En cuanto a las vías de reclamos se puede clasificarlas en tres partes: Primero, la vía administrativa, refiriéndose al proceso de reclamo que se realiza mediante la misma administración tributaria la cual ejecutó el acto administrativo o dictó una resolución motivo del reclamo; segundo, la vía judicial, correspondiente a los reclamos presentados ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, ya sea directamente o después de haber agotado los recursos por la vía administrativa; y tercera, la vía de acción extraordinaria de protección, contra sentencias, autos definitivos y resoluciones con fuerza de sentencia, en donde se revisará si éstas han violado la garantía constitucional del debido proceso.

2.3.3. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El régimen de derecho involucra el que toda actividad del Estado se desenvuelva conforme lo disponen las normativas legales vigentes, y en adición, el cumplimiento del poder público en las diferentes funciones se diversificar en entidades de distintos ambientes, los cuales deben proceder de acuerdo a un orden jerárquico de un marco legal ya definido.

2.3.3.1. FACULTAD REGLAMENTARIA

Según el Art. 7 del Código Tributario, los representantes de la Administración Tributaria, sea en su caso, el Director General del Servicio de Rentas Internas (SRI) y el Gerente General de Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) sólo están facultados para emitir “*circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración*”. Sólo el Presidente de la República está facultado para “*dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias*”. De acuerdo a lo mencionado anteriormente, se puede decir que el Poder Ejecutivo, con aprobación del Poder Legislativo, es quien puede proponer y efectuar modificaciones en las normas tributarias.

En concordancia con el Art. 301 de la Constitución Política del Ecuador se puede colegir que por medio de la función ejecutiva y por acto normativo de la autoridad competente se dará surgimiento, cambios, exenciones o eliminación de tributos, más no por simple albedrío:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

2.3.3.2. APLICACIÓN DE LA LEY

De conformidad con lo definido en el Art. 67 de Código Tributario, en el Capítulo II sobre De las atribuciones y deberes de las Facultades de la

administración tributaria, se señala que se faculta a la administración tributaria el derecho de hacer cumplir las leyes, reglamentos, resoluciones, entre otros dentro de su competencia, así como la obligación de cumplir con las disposiciones y principios tributarios que a ésta le rigen.

2.3.3.3. FACULTAD DETERMINADORA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo a lo establecido en el Art. 68 del Código Tributario, la facultad determinadora consiste en la potestad por parte de la Administración Tributaria (determinación por el sujeto activo) de realizar actos expedidos en cumplimiento estricto de la ley con la finalidad de establecer las obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo, que tiene como finalidad dar a conocer a la administración la existencia del hecho imponible o generador, la persona natural o jurídica obligada, la base imponible, la cuantía del tributo, entre otros. Las atribuciones que forman parte de la facultad determinadora consisten en la revisión de documentación, eventos, registros, entre otros que sustentan de las declaraciones y pagos de los tributos por parte del contribuyente.

Por otra parte, esta facultad permite identificar las obligaciones tributarias, además será utilizada como respuesta a cualquier reclamo realizado por un contribuyente.

La determinación por parte de la administración tributaria o sujeto activo se realizará por medio de uno de los dos sistemas de determinación mencionados en el Art. 88 del Código Tributario, las cuales se detallan a continuación:

- a) Determinación de forma directa, que será realizada mediante las declaraciones que efectuó el contribuyente, registros contables, documentación y otros soportes, además de la información que posea el sujeto activo, así como también información que posean terceros relacionados a la operación motivo de la determinación, conforme lo establece el Art. 91 del Código Tributario.

- b) Determinación de forma presuntiva, aplicable cuando no pueda efectuarse la determinación de forma directa, por falta de entrega de información requerida dentro de los 30 días posteriores a la notificación, por incumplimiento al no presentar declaraciones, presentarlas sin valores no debiendo ser presentadas de esa forma o por no contar con respaldos que avalen la integridad y exactitud de las mismas, o que dichos respaldos carezcan de credibilidad, razonabilidad y/o aceptación. De presentarse uno o más de los casos mencionados anteriormente, el sujeto activo presumirá la obligación tributaria en base a hechos, indicios, circunstancias, criterios y demás elementos, en concordancia con lo dispuesto en el Art. 92 del Código Tributario. Es importante mencionar que una vez que la base imponible ha sido determinada de forma presuntiva, ésta no será susceptible de deducciones.

A continuación se presenta un esquema que resume los principales motivos por los que la Administración Tributaria opta por la determinación presuntiva:

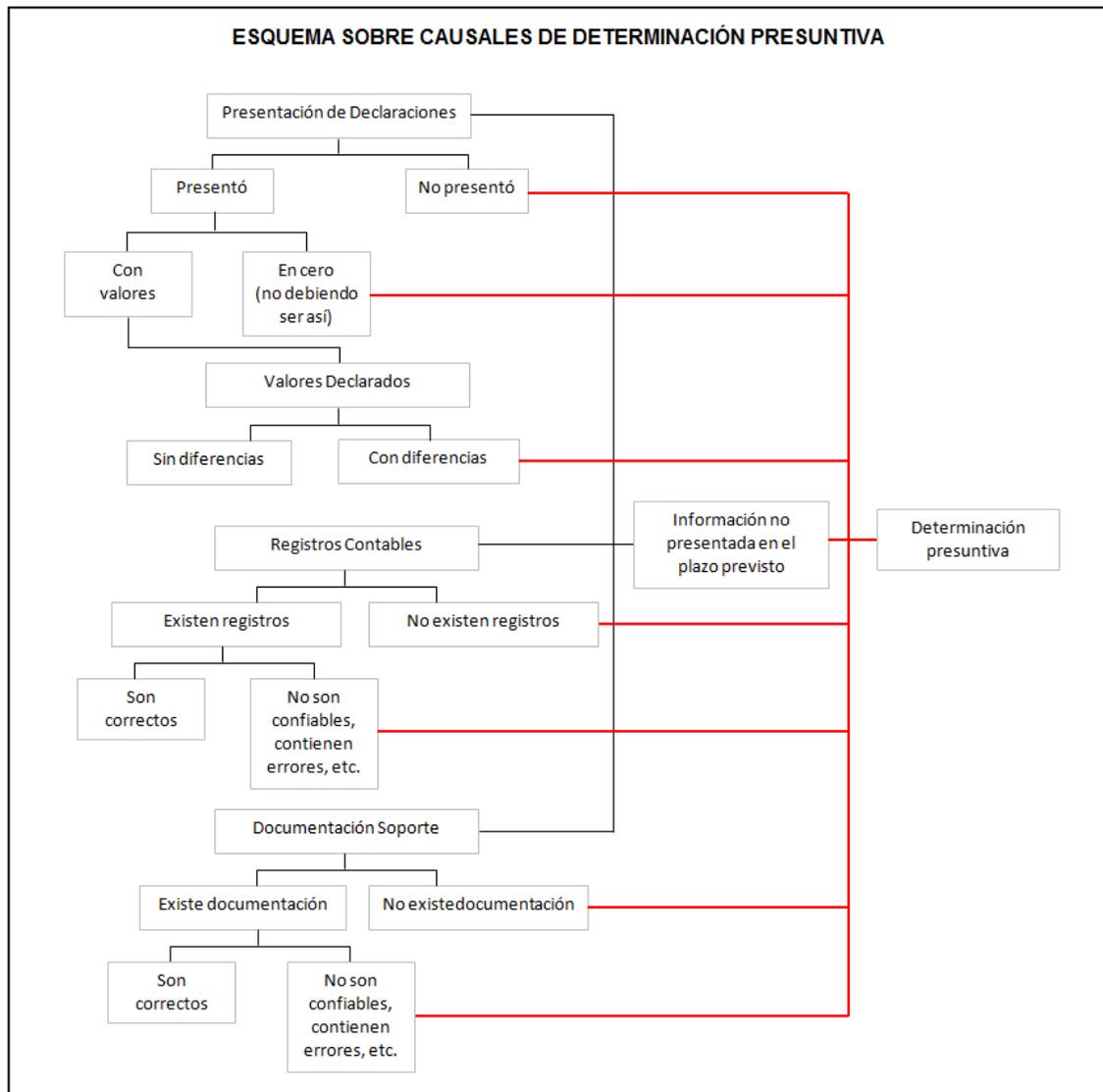


Gráfico 1: 2.3.3.3.1 Esquema Sobre Causales de Determinación Presuntiva

Fuente: Código Tributario

Elaboración: Los autores

Entre los diversos elementos de juicio utilizados por la administración tributaria para realizar presuntivamente una determinación se puede mencionar los siguientes: historial de resultados de ejercicios económicos anteriores; volumen de operaciones o transacciones, como

por ejemplo compras locales, importaciones, ventas, entre otros; y coeficientes, autorizados y aplicados mediante resoluciones.

Dentro de la ley se puede encontrar claros ejemplos de determinación de rentas de forma presuntiva, de los cuales se puede citar por ejemplo los artículos 28 y 29 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respectivamente:

Cuando los contribuyentes no se encuentren obligados a llevar contabilidad o, siendo obligados, la misma no se ajuste a las disposiciones técnicas contables, legales y reglamentarias, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, se presumirá que la base imponible es igual al 15% del total del contrato.

Para quienes no lleven contabilidad o la que lleven no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, se presumirá que la base imponible es el 30% del monto de ventas efectuadas en el ejercicio.

Adicionalmente a los sistemas de determinación, se puede mencionar la **determinación complementaria**, que, de acuerdo al Art. 131 del Código Tributario, consiste en un proceso adicional de revisión y verificación una vez suspendido el proceso de determinación tras conocer la existencia de hechos omitidos total o parcialmente, o que habiéndose considerados tales hechos, éstos hubieren adolecido de inexactitud. Cabe recalcar que la determinación complementaria sólo puede ser impugnada judicialmente con la resolución del reclamo inicial.

2.3.3.4. FACULTAD RESOLUTIVA

Consiste en la obligación por parte de las autoridades competentes de expedir una resolución basada en fundamentos legales y de derecho, en el lapso correspondiente, según los reclamos, que bien podrían estar motivados por considerarse afectados por un acto administrativo, o recursos que presenten los contribuyentes en pleno goce de sus derechos.

En concordancia con el párrafo anterior, la Constitución Política del Ecuador en su Art. 66, numeral 23 establece que se reconoce y se garantizará a las personas “*el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas*” y como ya se mencionó anteriormente, tanto el Código Tributario en su Art. 229, como la Constitución Política del Ecuador en su Art. 173 otorgan al contribuyente el derecho de impugnar los actos administrativos de cualquier entidad estatal.

2.3.3.5. FACULTAD SANCIONADORA

Es la potestad atribuida a la administración tributaria para imputar sanciones a los contribuyentes de acuerdo a las causales estipuladas en la ley, entendido como causales las infracciones clasificadas en el Art. 315 del Código Tributario como delitos, faltas reglamentarias y contravenciones.

Adicionalmente, en el mismo cuerpo normativo mencionado, cabe resaltar que la facultad sancionadora no en todos los casos requiere de una resolución por parte de la Administración para hacer determinada sanción efectiva, ya que, por ejemplo, los incumplimientos por atrasos en las declaraciones generan intereses y multas que deben ser computadas y canceladas por el sujeto pasivo sin que se haya emitido previamente un acto

administrativo, caso contrario a lo que ocurre con una sanción que consista en el cierre de un establecimiento comercial, en la cual sí será necesaria una resolución administrativa.

2.3.3.6. FACULTAD RECAUDADORA

La facultad recaudadora está compuesta tanto por la administración competente como por agentes de retención o percepción que la ley determine, y es variable según el tributo al que se refiera, conforme lo indica el Art. 71 del Código Tributario en su Capítulo II referente a las Atribuciones y Deberes.

Existen varias formas de recaudación, como por ejemplo, el Impuesto a la Renta el cual es cancelado directamente por del contribuyente o el Impuesto a la Salida de Dividas, liquidado a través terceros, cuando un contribuyente realiza una transferencia de dinero al exterior, en cuyo caso las instituciones financieras deben cancelar dicho impuesto.

2.3.4. ACTOS ADMINISTRATIVOS

Los actos administrativos se pueden interpretar como una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa y manifiestan una respuesta, una posición o decisión, ya sean impugnables o no, la cual sustentará a detalle la causa o circunstancia que dio origen a manifestación de la administración, citándose cada normativa aplicable. Por su parte, el Código Tributario en su Art. 81 establece lo siguiente:

Serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan

peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

Existe la presunción de que los actos administrativos son legítimos y directamente ejecutables, salvo que se evidencie y pruebe lo contrario, tomando en cuenta que dicha presunción puede verse afectada por la ejecución y formalización de algún recurso por parte del sujeto pasivo.

Respecto a la presunción de los actos, el Código Tributario en el Art. 82, menciona lo siguiente: *“Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados”*, debido a que el acto administrativo que incluye la resolución se supone válido, porque según Andrade (2000, p. 53) *“nace de la actividad reglada en punto a la competencia y a la forma”*.

Todo contribuyente a quien competa y que se vea afectado por la determinación de una deuda tributaria o por una decisión tomada por la administración en base a reclamos, solicitudes, entre otros, deberá ser notificado en los plazos que se establezcan en la ley y por escrito, conforme lo determinan los Arts. 85 y 86 del Código Tributario. Además de dar a conocer las posturas y decisiones adoptadas por la administración, la notificación posibilita el hecho de controvertirlas y que así el contribuyente agote sus recursos tanto en la vía administrativa y posteriormente ante los órganos de la Función Judicial, como es el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia.

2.3.4.2. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Los actos de administrativos se pueden clasificar de la siguiente manera:

- **Actos firmes**

Se denominan así a los actos administrativos una vez transcurridos los plazos que la ley señala para presentar reclamos a la administración tributaria, no habiéndose presentado ninguno. En otras palabras, son actos que en su momento fueron susceptibles de impugnación o reclamo alguno, pero que posteriormente se ha perdido tal derecho por parte del contribuyente al no haber ejercido recurso alguno, como lo señala el Art. 83 del Código Tributario.

- **Actos ejecutoriados**

Son los actos emanados por la administración que se basan en resoluciones originadas por un reclamo, sobre los cuales no se ha formalizado o previsto recurso ulterior mediante la vía administrativa, ya sea porque los recursos de los que dispone el contribuyente no proceden, porque éstos han agotados y aun así la administración se mantiene en su posición o porque ha caducado el tiempo para acogerlos, de conformidad con lo establecido en el Art. 84 del Código Tributario.

2.3.4.3. INVALIDEZ DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Respecto al Art. 139 del Código Tributario, se define que los actos administrativos podrán proclamarse nulos y serán anulados por la autoridad competente “*de oficio o a petición de parte*”, en las siguientes circunstancias:

- Cuando procedan o hubieren sido resueltos por autoridad visiblemente ineficaz e inexperta.
- Cuando hubieren sido expedidos con omisión de las leyes de procedimiento o sin las formalidades que las normas señalen, siempre y cuando se haya impugnado el derecho de defensa o que su exclusión hubiere contribuido en el resultado del reclamo.

2.3.5. RECLAMACIONES

El simple conocimiento de los deberes y derechos por parte de los contribuyentes consistiría ineficaz si no se acompaña con la disposición de procedimientos y organismos establecidos para recibir sus reclamaciones.

Acorde al Art. 115 del Código Tributario se establece que cualquier contribuyente, responsable o tercero que viese lesionado en su totalidad o por parte, por un acto de determinación de la obligación tributaria, o por revisión de una declaración, o por presunción de oficio o liquidación, tendrán la facultad de mostrar su reclamo a la autoridad de la que proceda el acto.

Como se ha podido indicar anteriormente, la etapa administrativa del reclamo tiene como parte inicial la notificación a los sujetos pasivos de un acto administrativo que determina la existencia de la obligación o vínculo jurídico tributario. Frente a esto, el contribuyente, de conformidad a normativas exactas y expresadas en leyes acertadas, posee el derecho a la facultad de formular su hostilidad con las ilaciones de la decisión de la Administración Tributaria, y seguidamente presentar su reclamo ante la misma administración que emitió el acto administrativo.

Conforme a lo citado por el Dr. Leonardo Andrade, en “Práctica Tributaria, Procedimiento Jurídico Tributario”, y en alusión al Código Tributario, aquellos que tienen la facultad para presentar reclamos son:

- a) *“El contribuyente: por esencia, porque la relación jurídica está establecida entre el fisco y el contribuyente”* (Andrade, 2000, p. 81). Según el Art. 25 del Código Tributario, contribuyente corresponde a la persona natural o jurídica que de acuerdo a la ley se le asigna la obligación tributaria originaria del hecho generador.
- b) Los responsables: son las personas que aún sin tener la condición de contribuyente, tienen la obligación conforme lo establece la ley de satisfacer las obligaciones tributarias adjudicadas a éste. Los artículos 26, 27, 28 y 29 del Código Tributario, señalan para efectos tributarios como responsables a:

Representantes legales de los menores; los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas; los que dirijan o administren bienes de entes colectivos; los mandatarios; agentes oficiosos; los síndicos de quiebra o concursos de acreedores; los administradores de bienes ajenos. La responsabilidad al valor de los bienes administrados y al de las rentas que éstas produzcan. Son también responsables los adquirientes de bienes raíces, los adquirientes de bienes de negocios o empresa, las sociedades que sustituyen a otras, los sucesores a título universal, los donatarios, así como también son responsables de la gestión tributaria los agentes de retención que son aquellas personas naturales o jurídicas que en razón de sus actividades, función o empleo, estén en posibilidad de retener

tributos y de que por mandato legal están obligados a recaudar los tributos y entregarlos al sujeto activo.

- c) Los terceros: aquellos que se declaren lesionados o afectados por algún acto de determinación tributaria impuesto por la Administración Tributaria, de acuerdo a lo expresado en el Art. 29 del Código Tributario.

Adicionalmente, dentro de los reclamos administrativos, se puede destacar los siguientes:

- Aquellos concernientes a determinaciones tributarias emanadas a través de actas de determinación.
- Aquellos relacionados con la anulación o enmienda de títulos de crédito.
- Aquellos correspondientes a reclamar el pago indebido o en exceso de tributos.
- Aquellos referentes a faltas reglamentarias y contravenciones.
- Algún otro requerimiento relativo en materia tributaria impositiva.

2.3.6. RESOLUCIONES

Como lo menciona el Art. 132 del Código Tributario, las resoluciones deberán ser resueltas hasta un lapso de ciento veinte (120) días hábiles, que cuenta a partir del siguiente día hábil de la exhibición del reclamo administrativo, o este lapso puede regir contando desde el siguiente día hábil al de la aclaración o ampliación que ordene la entidad administrativa, como es el Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), empero existen excepciones que no se

solucionarán en el plazo mencionado, sino de acuerdo a los siguientes lapsos, dependiendo:

1. En el suceso de que los Aquellos definidos en el Art. 127 del Código Tributario, estos corresponden a la falta de informes o de datos que hayan sido requeridos, cuyo plazo correrá a partir del siguiente día hábil al de recibido los datos o los informes solicitados por el reclamante.
2. Aquellos que se indiquen en los Arts. 129 y 131 del Código Tributario, respecto sobre el período probatorio solicitado por el reclamante para la aclaración y revisión de las pruebas que componen el reclamo, y en segundo lugar la administración tributaria podrá disponer de la suspensión del trámite, promoviendo la ejecución de un proceso de determinación complementaria cuando existan hechos que no hayan sido considerados en el reclamo o que éstos hayan sido incompletos o inexactos, cuyos plazos serán contabilizados desde el siguiente día hábil al vencimiento de los plazos que hayan sido señalados en los procesos.

Las resoluciones deben ser por escrito y debidamente motivadas, con todos los fundamentos de hecho y de derecho, con referente de la documentación y acciones que se deriven de los preceptos legales vigentes, de tal forma que pueda tomarse una decisión posterior relativamente de las situaciones instauradas por los reclamantes.

2.3.7. RECURSOS

Entre los deberes formales que tiene la Administración Tributaria, se puede resaltar aquel que determina que la misma se encargará y adquirirá responsabilidad de “*revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro*

del tiempo y en los casos que este Código prevé”, conforme lo señala el Art. 103, numeral 8 del Código Tributario, dada esta mención, es donde se fundamenta y hace su aparición el llamado Recurso de Revisión, el cual se figura como potestad instituida a la administración tributaria, cuya competencia debe ejecutarse y producirse congruentemente con las formalidades y requerimientos definidos en la ley, permitiéndole la reversión de sus actos o de sus resoluciones que padezcan de deslices de hecho o de derecho.

Según el Art. 139 del Código Tributario, *“los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:*

- 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,*
- 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.*

Los actos y resoluciones emanados de la Administración Tributaria, pueden ser objeto de diversos recursos que le imposibiliten el afán o les impidan el efecto de éstos.

El recurso es una acción o facultad de contribuyente o responsable de la obligación tributaria para oponerse o para hacer cambiar la ejecución del acto o de la resolución administrativa, fundado en hechos o en razones que den este efecto; también como propia determinación de oficio de la Administración para corregir errores o modificar actuaciones inconvenientes de la misma (Andrade, 2000, p. 85).

Los recursos para que sean válidos, es decir conseguir un pronunciamiento o resolución distinta o nueva sobre el reclamo efectuado, deberán ser exteriorizados oportunamente, es decir, dentro de los plazos que la ley señala para cada caso.

2.3.8. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

La Jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

Durante las últimas décadas, en el Ecuador, se ha ido fundando e innovando un efectivo derecho tributario que produzca procesos contenciosos-tributarios conformes con los requerimientos de un Estado de Derecho.

El sistema de lo contencioso tributario es una concepción moderna en las diversas legislaciones positivas, que aparece debido al influjo de la concepción del Estado de Derecho y la justicia administrativa, cuyos conceptos han ido adquiriendo más vigor con el transcurso del tiempo (Andrade, 2000, p. 91).

De acuerdo al Art. 217 del Código Tributario referente al Concepto y límites de la jurisdicción, señala que:

La Jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.

Es importante mencionar, que, para iniciar un proceso contencioso, no es necesario agotar cada instancia o recurso por la vía administrativa, pudiéndose efectuar un reclamo por acción directa. Respecto a esto, la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios, en su Art. 38, establece lo siguiente:

Los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos que hayan sido expedidos, suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público. El administrado afectado por tales actividades, presentará su denuncia o recurso ante el Tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento aplicable será el previsto en la Ley de la materia. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho será facultativo del administrado.

En el procedimiento contencioso-tributario intervienen como partes el actor, el demandado y los terceros.

El demandante o actor es el ente ya sea de carácter natural o jurídico o colectivo sin personalidad jurídica, por el cual se expone la demanda, por consiguiente, se trata del sujeto pasivo considerado como el actor, de acuerdo al Art. 227 del Código Tributario.

El demandado, es la administración tributaria (sea ésta central, seccional o de excepción), es decir el ente o sujeto activo del vínculo jurídico tributario asistido, quien dependiendo del caso, está relevado por sus diferentes miembros, así:

- Cuando se impugna un acto o resolución, la autoridad del órgano administrativo que lo emitió.
- Cuando se solicita la nulidad de un título de crédito, la caducidad de una obligación tributaria o se plantean particularidades al proceso coactivo, será el director de la agencia o miembro que formuló el título de crédito.
- Cuando se reclama el pago de un depósito judicial o la nulidad del procedimiento de ejecución, el abogado que actuará como funcionario ejecutor o receptor.

La última parte interviniente, es el tercero, aquella persona que en el desarrollo del procedimiento requiere ser escuchado en la procedencia, ya que surge como titular de una facultad o derecho discordante con el que acomete la parte actora.

2.3.8.2. TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL

Los Tribunales Distritales de lo Fiscal son entidades técnicas y expertos en ámbitos de carácter impositivo, tributario y financiero. Son autónomos en la

ejecución de sus labores, debido a que poseen como obligación el ejercicio de la competencia de materia contenciosa - tributaria, que consiste en la facultad estatal y legal de calificar y hacer cumplir lo sentenciado de índole tributaria.

Por lo cual, tienen la autoridad para estar al tanto y solucionar los litigios que se produzcan entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, o viceversa, por todos los hechos y actos que establezcan obligaciones tributarias; o por las derivaciones que provengan de los vínculos jurídicos resultantes del acatamiento de las leyes, reglamentos o resoluciones de materia tributaria.

2.3.8.3. ACCIONES DE IMPUGNACIÓN

El Tribunal Distrital de lo Fiscal (T.D.F.), es el órgano especializado para conocer y dictar una sentencia de las siguientes acciones de impugnación, presentadas por los sujetos pasivos o interesados directos, acorde a la definición del Art. 220 del Código Tributario:

- Objeción de reglamentos, resoluciones, ordenanzas e inclusive circulares de aspecto general, que se arguye están menoscabando derechos relativos de los demandantes.
- Oposición de los actos mencionados en el acápite anterior, mocionados por representantes de actividades económicas, colegios o asociaciones de profesionales y entidades del sector público o semipúblico, o por quienes tengan interés directo, que persiguen la anulación total o parcial de estos actos, con efecto general;
- Refutación de las disposiciones pronunciadas por la administración tributaria, que desestiman en todo o en parte las demandas o

reclamos administrativos exhibidas por los contribuyentes, responsables o terceros;

- Controversia de las resoluciones o disposiciones presentadas por la administración tributaria, que rechazan solicitudes de facilidades para el pago.
- Oposición de un acto administrativo por el efecto legal del silencio administrativo.
- Objeción de las resoluciones y autos formulados por el órgano administrativo en lo referente al recurso de revisión.
- Contradicción respecto de las resoluciones provenientes de la administración tributaria que imputan sanciones a los contribuyentes responsables o terceros por la violación de los deberes formales.
- Impugnación de los autos terminantes emitidos por la administración tributaria, que se opongan en todo o en cierta parte, reclamaciones referentes a pago indebido o pago en exceso.

Además, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no tiene como competencia el conocer las impugnaciones en contra de títulos de crédito cuyo contenido, ya fue conocido y resuelto en sede administrativa, puesto que es una obligación tributaria.

2.3.8.4. ACCIONES DIRECTAS

Las acciones directas, a diferencia de las de impugnación, se presentan en forma inmediata ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal sin necesidad de agotar previamente la vía administrativa. Dentro de las acciones directas se tiene:

- Acción que se expone para conseguir el reconocimiento de extinción de los créditos de materia tributarias, así como de los intereses y las multas;
- Acción de pago por consignación de los créditos tributarios;
- Acción en la que se demanda la nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios. Sin embargo, no se puede plantear esta acción en los siguientes casos:

1. Luego de que ha sido pagado el tributo exigido;
2. Posterior de que el participante declarado preferente ha entregado la suma integral de su oferta; y,
3. Después de que en la negociación directa se ha satisfecho el monto total del precio;

- Acción de nulidad referente a la subasta o por el remate, en el caso de haber intercedido como rematista un individuo que de acuerdo a la ley, tenga impedido hacerlo; esta acción puede ser planteada dentro de los seis meses de realizada la subasta ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.
- Acción de pago indebido o pago en exceso, cuando la liquidación se haya realizado después de que se ha verificado el auto despachado por la administración tributaria, en donde constará el rechazo del reclamo respecto al pago o determinación de una obligación tributaria.

Conforme a lo expresado, se puede dilucidar que durante el desarrollo del trámite de una acción de impugnación de una resolución o auto de carácter administrativa, el contribuyente ha perpetrado el desembolso, entonces la acción insinuada se cambia en acción de pago indebido.

2.3.8.5. CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

La Corte Nacional de Justicia, de forma general, se encarga de recibir los recursos de casación y recursos de revisión en los diversos ámbitos o campos que se encuentren definidos en la ley, incluyendo los contenciosos tributarios, en la sala designada como tal.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributaria se encarga de conocer los diversos recursos de casación interpuestos por las partes que hayan sido perjudicadas o afectadas por las resoluciones de las sentencias emitidas por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en los términos y de acuerdo a los requisitos determinados en la Ley de Casación.

2.3.8.5.1. RECURSO DE CASACIÓN

Es aquel recurso aplicable por el actor de la demanda (sujeto pasivo) o por el demandado (Servicio de Rentas Internas) sobre las sentencias y autos dictados por el Tribunal Distrital de lo Fiscal en un juicio contencioso tributario. Cabe resaltar, que el recurso de casación deberá hacer alusión a una resolución específica, así mismo deberá describir las normas y preceptos que hayan sido infringidos u omitidos, estableciendo sus fundamentos en que se ampara el recurso.

Las causales para apelar al recurso de casación se resumen de la siguiente manera:

- La no aplicación o si ésta es errónea o indebida de las normas de derecho, las normas procesales o de los mandatos legales, al

comprobarse la existencia de vicios, la no validación de pruebas, entre otros.

- Cuando la sentencia dictada no es materia objeto de la resolución del juicio o al haber omisión sobre un tema impugnado en la misma.
- Por falta de requerimientos previstos en la Ley o al encontrarse contradicciones con ésta.

CAPÍTULO III

3. METODOLOGÍA

La presente investigación fue desarrollada principalmente en base al enfoque cualitativo, debido a que está encaminada al estudio y análisis de procedimientos establecidos en el marco jurídico que involucra diversas normativas relativas al ámbito tributario; no obstante, se ha considerado información y datos estadísticos relacionados con los indicadores de estatus de acciones y juicios tributarios en las instancias con el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia con el Servicio de Rentas Internas.

3.1. MÓDULO DE ANÁLISIS

El módulo de análisis considerado para la estructuración del proyecto de investigación incorpora extractos de bibliografía que son de vital importancia para comprender claramente los procesos Administrativos y Contenciosos Tributarios, prescindiendo de aquello que se califique como irrelevante por no estar relacionado intrínsecamente con el proyecto. Los extractos fueron tomados de las siguientes normativas vigentes e informes públicos:

- Constitución Política del Ecuador
- Código Orgánico de la Función Judicial
- Código Orgánico Integral Penal
- Código Tributario
- Código de Procedimiento Civil
- Ley de Casación
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

- Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal
- Informes de Labores del Servicio de Rentas Internas

3.2. LOCALIZACIÓN DE LA ZONA DE ESTUDIO

Para la elaboración de los diagramas de flujo de los procesos administrativos y contenciosos tributarios se tomó los artículos pertinentes de Código Tributario y normativas afines.

Para la preparación de los cuadros estadísticos se recopiló y empleó información publicada por el Servicio de Rentas Internas, correspondiente a los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014.

3.3. ENFOQUE METODOLÓGICO

El enfoque utilizado para nuestra investigación es de tipo cualitativo, el cual empezó con la búsqueda e identificación de fuentes bibliográficas para su interpretación, posteriormente se llevó a cabo una recopilación de datos referente a juicios tributarios tomados como muestra para observar el alcance que tiene el Servicio de Rentas Internas con el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia, con el propósito de conocer la importancia de los procesos administrativos y judiciales, que son objeto de estudio en este trabajo.

3.4. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Para la ejecución del trabajo se utilizara un diseño de investigación exploratoria la cual nos permitirá conocer con mayor exactitud conclusiones de los estudios y análisis realizados al marco legal promovido.

3.5. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

Se emplearan métodos como: la medición y observación; a su vez deducción, inducción, síntesis, análisis, histórico.

CAPÍTULO IV

4. PROCEDIMIENTOS EN UN JUICIO TRIBUTARIO

4.1. ETAPA ADMINISTRATIVA

Inicialmente, la esta etapa será realizada directamente con el Servicio de Rentas Internas, y las partes involucradas por parte del sujeto pasivo (sea el contribuyente o responsable), generalmente los entes que intervienen en esta fase en representación del mismo sujeto pasivo son el o los representantes legales y el contador.

El o los representantes legales, aquellos facultados para figurar y actuar en representación de una persona jurídica, tienen el ejercicio de los derechos y obligaciones que la ley le otorga, no obstante, cuando el sujeto pasivo corresponda a una persona natural, ésta actuará en representación de sí mismo.

En el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, tienen la obligación, de acuerdo a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento a llevar su contabilidad bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado, por lo cual, el contador participará con los sujetos pasivos en la preparación y declaración de obligaciones tributarias, asimismo en la consecución de otros deberes formales emanados por la Administración Tributaria.

Se debe tener en claro la responsabilidad que cada ente tiene en este proceso, ya que de esto depende la autenticidad y desarrollo de la etapa administrativa.

4.1.1. DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Servicio de Rentas Internas, quien es la Administración Tributaria, encargada de recaudar y determinar tributos de acuerdo a la ley, podrá realizar un acto de determinación en los plazos dependiendo de las siguientes circunstancias:

- 3 años, si las declaraciones fueron presentadas, contados desde la fecha en que se presentó la declaración, en los tributos que la ley exija
- 6 años, si las declaraciones no han sido presentadas en su totalidad o por partes, desde la fecha en que venció el plazo de presentar la declaración
- 1 año, para verificar y llevar a cabo el acto de determinación, contado desde la fecha de notificación del proceso de dicho acto.

El proceso de determinación se deriva de la facultad determinadora del Art. 67 del Código Tributario, y es delegado al Departamento de Gestión Tributaria, se inicia con la recepción de la notificación de la determinación al sujeto pasivo. Es importante resaltar, que para que el proceso sea considerado efectivo y válido, debe existir la notificación, mientras no esté notificado, será nulo, y dependiendo de la fecha de notificación, partirá el lapso límite para la otra parte informada.

4.1.2. ORDEN Y ACTAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

En esta notificación de la orden de determinación deberá contener los siguientes parámetros señalados en el Art. 259 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

- Identificación de la autoridad que formula la orden de determinación, puede ser director general, director regional o director provincial del Servicio de Rentas Internas.
- Número de la orden de determinación emitida.
- Identificación del sujeto pasivo, esto es: nombres, apellidos, razón social o denominación, de acuerdo al tipo de contribuyente.
- Número de identificación, puede ser RUC o cédula de identidad o documento de identificación del sujeto pasivo.
- De ser el caso, identificación (nombres y apellidos) y número de identificación (RUC o cédula de identidad o documento de identificación) del representante legal.
- Dirección del domicilio fiscal del contribuyente.
- Obligaciones tributarias a ser determinadas, esto es el tipo de impuesto que está será fiscalizado, por ejemplo, el Impuesto a la Renta, asimismo, deberá indicar el ejercicio fiscal del impuesto a determinar.
- Funcionario o delegado responsable y competente que emana el acto de determinación.
- Fecha y lugar de la emisión de la orden de determinación.
- Razón de la notificación, de acuerdo al Art. 105 del Código Tributario, éste es un documento que aclara el motivo de la comunicación, puede ser resolución, providencia, oficios, u otros, se denota el número de la orden de determinación y el concepto del mismo, de igual forma, se deja reflejado la dirección, razón social y RUC del sujeto pasivo, e inclusive se señala el nombre y cédula del funcionario notificador y de la persona que recibe este oficio. Es menester indicar, que la fecha que se manifieste en esta razón de notificación, dando a conocer el presente acto de determinación,

será la fecha a partir de la cual el Servicio de Rentas Internas y el contribuyente, tomen de referencia para iniciar el acto de fiscalización.

Una vez notificado el sujeto pasivo, sobre el acto de determinación (mediante la orden de determinación), el Servicio de Rentas Internas deberá pronunciarse por escrito en un término de veinte días (20) para iniciar el acto, el cual no deberá ser pausado por más de quince días (15), es decir, que deberá manifestarse a través de la comunicación de requerimientos de información referente al proceso a llevarse a cabo, generalmente, los requerimientos de información y las diligencias de inspección son las primeras acciones que toma el Servicio de Rentas Internas para pronunciarse. Los requerimientos de información, de conformidad con lo establecido en el Art. 260 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que cualquiera de los funcionarios delegados o directores, podrán solicitar por escrito toda la información relevante y referente a la determinación, ya sea de manera impresa o digital (medio magnético).

De la misma forma, el delegado o funcionario responsable del proceso de fiscalización, podrá realizar diligencias de inspección y de comparecencia a los sujetos pasivos, cuyo objetivo reside en verificar e examinar los archivos contables, procesos, técnicas y revisar los sistemas informáticos afines a materia tributaria en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde conserve la información, además podrá requerir información adicional que estime imprescindible en el proceso. En relación a la recepción de la documentación e información, se procederá a enviar un acta, con dos (2) ejemplares debidamente firmada.

En el momento de la recepción de la información y documentación se sentará un acta que será firmada por el funcionario responsable o delegado en el proceso y por el contribuyente o por su alguna persona autorizada, esta acta deberá constar en dos ejemplares, uno de éstos será remitido al sujeto pasivo y el otro será adjuntado al expediente administrativo. Indudablemente, el requerimiento de información solicitado por la Administración Tributaria, deberá ser entregado en los medios, plazos y formas definidos por ésta, hay que tener en cuenta que esta documentación deberá estar debidamente certificada, es decir que se encuentre legalizada, si se trata de soportes físicos, deberá constar el sello de fiel copia del original, y deberá encontrarse foliada. En el caso de las diligencias de inspección contable, el funcionario delegado podrá acudir con un equipo multidisciplinario de trabajo, en base al fin de cada proceso que requiera llevarse a cabo con esta visita de inspección.

De no iniciar el proceso o pausarlo según los lapsos antes mencionados, el acto de determinación intervenido por la Administración Tributaria, no tendrá validez, se entenderá como un acto nulo.

En resumen, al momento que es emitida la orden de terminación, el Servicio de Rentas Internas, iniciará el acto de fiscalización, en el cual solicitará información necesaria al sujeto pasivo y/o a terceros. Asimismo, efectuará la inspección y revisión de los sustentos que solicite, así como sistemas informáticos, cruces con las bases del SRI, entre otros.

Cuando concluya el proceso de corroborar la información, tanto la receptada en los requerimientos de información, los datos recopilados en las diligencias de inspección, se procederá a generar la respectiva acta borrador de determinación tributaria, esto se refiere a un documento en donde la Administración Tributaria, a través de su revisión, expresa y manifiesta de

manera escrita las observaciones traducidas en glosas, estas glosas son los hechos que darán lugar a determinación de valores por concepto de impuestos y recargos aplicables a favor de la Administración Tributaria o del contribuyente.

Es sustancial recalcar, que el acta borrador pronunciada por el Fisco deberá encontrarse debidamente motivada, explicando los fundamentos de hecho y derecho que la promueven y en los cuales se sustenta la Administración Tributaria para determinar aquellos valores.

El acta borrador debe ser revisada por el responsable del proceso de determinación y por el sujeto pasivo, a éste último se le entregará una copia del acta. Además, se emitirá un acta en base a la comparecencia donde se dispondrá de la misma y el sujeto pasivo expondrá sus observaciones. Es ineludible señalar, que la revisión del acta borrador de determinación tributaria, conlleva a la lectura y revisión conjunta (entre sujeto pasivo determinado y sujeto activo, en este caso, nos referimos a la Administración Tributaria), con la finalidad de examinar el contenido del Acta Borrador correspondiente a la obligación tributaria determinada y al período fiscal concerniente en la misma.

En caso de que la orden de determinación haya sido entregada cuando faltare menos de un año para que venza el plazo de caducidad, dicho plazo de extenderá hasta un año, dentro del cual deberá terminar el acto de determinación. De faltar más de un año, la orden de determinación deberá ser emitida dentro del plazo de la caducidad. La orden de determinación deberá contener los datos detallados en el Art.262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, como son:

1. Nombre de la autoridad que la emite, en nuestro caso, nos referimos al Servicio de Rentas Internas.

2. Número del acta de determinación emitida.
3. Identificación del sujeto pasivo, según sea el caso, puede ser nombres y apellidos, razón social o denominación.
4. Número de identificación tributaria, puede ser RUC o cédula de identidad o documento de identificación.
5. Número de identificación del representante legal, dependiendo del caso, puede ser RUC, cédula de identidad o documento de identificación.
6. De acuerdo al caso, identificación y número de identificación del contador legalmente autorizado.
7. Dirección domiciliaria del contribuyente o sujeto pasivo.
8. Obligaciones tributarias a las que se alude el proceso de fiscalización.
9. Supuestos de hecho (jurisprudencia) y de derecho (de acuerdo a la ley) aplicados en cada una de las glosas.
10. Monto del impuesto causado y a ser cancelado, de acuerdo sea el caso.
11. Monto de las multas y recargos que resulten.
12. Tasas de interés por mora tributaria acorde a los períodos respectivos.
13. Fecha y lugar de declaración del acta de determinación tributaria.
14. Rúbrica del funcionario competente delegado del proceso de fiscalización.

Existen varias formas de determinación de las obligaciones tributarias; entre ellas se encuentra la determinación directa que, de conformidad con el Art. 91 del Código tributario, es aquella consumada por el sujeto activo (Administración Tributaria) por medio del análisis y examen de la declaración exteriorizada por el propio contribuyente, de sus registros contables, de sus

anexos e inclusive de información que posea el mismo Servicio de Rentas Internas, hasta de otros documentos o información que permanezcan en dominio de terceros, que posean relación con la actividad gravada o con el hecho generador. La determinación será efectuada de forma directa o presuntiva, según corresponda. Dentro de los actos de fiscalización existe la exhibición documental, comparecencias ante la Administración Tributaria, bases de datos del Servicio de Rentas Internas, como las de las instituciones financieras, entidades públicas (I.E.S.S.), etc.

Si el sujeto pasivo no se presentase a la revisión del acta borrador, le será notificado mediante un oficio junto con la copia del acta borrador.

Si la revisión se realizó en forma conjunta entre las partes, posterior al día de dicha revisión el sujeto pasivo tendrá un lapso de veinte días (20) para manifestar su acuerdo o desacuerdo con las glosas y recargos que le hubieren sido impuestos, presentando las correspondientes pruebas de descargo para desvirtuar las glosas establecidas. De no haber asistido a la reunión (comparecencia), el lapso de veinte días (20) transcurrirá al día siguiente de la fecha de emisión del acta borrador de determinación. En ambos casos, el plazo no es prorrogable, y durante éste el sujeto pasivo deberá presentar información que refute las glosas y emitirá un acta como constancia de la información y documentación que se esté presentando.

Vencido al plazo de veinte días (20), el Servicio de Rentas Internas podrá emitir el acta de determinación definitiva, sin embargo, dispondrá del tiempo que fuere necesario para revisar los soportes que presentó el sujeto pasivo, pero teniendo presente los plazos de caducidad de la facultad determinadora.

En caso de que el sujeto pasivo hubiere aceptado las glosas emanadas en el acta borrador ya sea durante la revisión de la misma o dentro de los veinte días (20), la Administración Tributaria procederá a emitir el acta de determinación definitiva con los requisitos del Art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno señalados anteriormente, expresando la liquidación nueva del impuesto determinado y del ejercicio fiscal tomado.

Una vez en firme el acta de determinación, ésta establecerá por defecto una obligación o deuda tributaria por parte del sujeto pasivo, que tendrá que ser resarcida en las formas y plazos establecidos por la Administración Tributaria, cabe indicar que en el acta de determinación definitiva no contendrá la rúbrica del funcionario competente delegado del proceso de fiscalización, sino que constará la firma de un secretario o secretaria asignada para tal labor. En adición, en el acta de determinación también podría generarse un valor a favor del sujeto pasivo, que podrá ser solicitada a través de la devolución de lo pagado indebidamente indicando los argumentos del caso.

Si durante el proceso de determinación no se considerasen hechos o éstos fueran inexactos o incompletos, podrá emitirse un proceso de determinación complementaria.

Este proceso arranca con la orden de determinación, que será emitida dentro del reclamo, este reclamo será suspendido, debido a que se seguirá con el proceso establecido para llevar a cabo la determinación directa hasta el pronunciamiento del acta borrador de determinación tributaria. De igual manera, el sujeto pasivo tendrá veinte días (20) para presentar las pruebas, evidencias y fundamentos de descargo necesarios para tratar de justificar las glosas determinadas e informadas en el acta borrador. Finalizado el plazo se instalará

el reinicio del reclamo o de la petición; la resolución o auto que se emita dentro del reclamo, abarcará el acto de determinación complementario definitivo atribuido por la Administración Tributaria.

Las diferencias establecidas en el Acta de Determinación Definitiva, por concepto de la obligación tributaria indicada en la misma y del ejercicio fiscal señalado, deberá ser cancelada dentro del plazo que establezca la ley a través de los mecanismos que el Servicio de Rentas Internas dispone, ya sea por medio del internet o a través de un formulario 106, en cualquier agencia o ente de recaudación debidamente autorizado para esto, caso contrario, y en el instante en que el Acta de Determinación se encuentre como acto en firme, la Administración Tributaria procederá a aleccionar el procedimiento de ejecución coactiva, con las respectivas costas y gastos judiciales, acorde a lo definido en el Art. 157 del Código Tributario.

Aquel acto en firme o deuda en firme, será remitido internamente al Departamento de Cobranzas del Servicio de Rentas Internas, para que ésta gestione el seguimiento y control de la obligación o deuda tributaria determinada en el documento mencionado.

Cabe acotar en el presente análisis, que la Administración Tributaria se reserva el derecho de promover acciones legales correspondientes en caso de haberse evidenciado y detectado en el transcurso del proceso de fiscalización, algún tipo de infracción de carácter tributario según los Arts. 314, 315 y 340 del Código Tributario, en donde se señala que las infracciones pueden ser de dos clases: contravenciones o faltas reglamentarias, teniendo en consideración la prescripción de las mismas, que corresponde en tres años (3) contados a partir desde la fecha en que fueron perpetradas. No obstante, es necesario mencionar que existen infracciones tributarias referentes a temas de

defraudación fiscal, que anteriormente se encontraban establecidas en el Código Tributario, en los Arts. 342, 343, 344, 345, 346 y 347, que fueron derogados y agregados en el Código Orgánico Integral Penal (COIP), tipificados como delitos al régimen de desarrollo, en la sección quinta, en el Art. 298, en donde se promueve las sanciones sobre la defraudación tributaria, por la simulación, ocultación, falsedad, omisión o engaño en la determinación de las obligaciones tributarias, con la finalidad de considerar pagar en forma parcial o completamente tributos legalmente debidos, a beneficio del mismo contribuyente o sujeto pasivo o a favor de terceros.

4.1.3. PROCESO DE IMPUGNACIÓN

A partir de la notificación del Acta Definitiva de Determinación Tributaria, el sujeto pasivo, sea este el mismo contribuyente, responsable o tercero, quien se haya visto afectado o perjudicado por las glosas informadas y determinadas provenientes del acto de fiscalización interpuesto por el Servicio de Rentas Internas, podrá emitir un reclamo administrativo, dirigido a la Administración Tributaria, al departamento de Reclamos, impugnando al Acta de Determinación Tributaria correspondiente al impuesto y ejercicio fiscal que haya suscrito la autoridad competente, suele ser el director o funcionario delegado que emanó el acto fiscal; el sujeto pasivo deberá amparar su reclamo en base a los Arts. 103 y 115 del Código Tributario relacionados con los deberes de la Administración Tributaria.

4.1.3.1. RECLAMO ADMINISTRATIVO

El sujeto pasivo deberá tener en consideración un lapso de veinte días (20) para la introducción del reclamo administrativo, que contarán desde el siguiente día hábil al de la fecha de notificación del Acta de Determinación,

empero, es importante, considerar que los reclamos tienen que ser presentados ante la correspondiente dirección regional o provincial.

Para la elaboración del reclamo administrativo, se contará con los siguientes requisitos para su contenido:

1. Mención de la autoridad competente administrativa tributaria, según lo contemplado en el Art. 10 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.
2. Identificación del compareciente, en el caso que se trate de una persona jurídica, deberá constar el nombre y apellido del representante legal, asimismo se indicará la razón social o denominación de la sociedad o identificación de la persona natural, número de identificación tributaria (R.U.C), mencionar las bases legales que lo amparan a emitir el reclamo.
3. Dirección de su domicilio tributario, puede señalar otro domicilio para la recepción de las notificaciones.
4. Alusión al acto de fiscalización objeto de la reclamación y el manifiesto de forma clara y concisa, de los supuestos de derecho y fundamentos de hecho en que se secunda para solicitar el descargo de la presente glosa.
5. La petición concreta que se manifieste, es decir, la solicitud de consideración de los argumentos de hecho y derecho expuestos y también basado en los principios de simplificación, celeridad y eficacia dispuestos en el Art. 73 del Código Tributario, para que proceda a calificar los fundamentos de descargos contenidos en el reclamo presentado y por ende a dar de baja y dejar sin efecto las glosas contenidas en el Acta de Determinación Tributaria.

6. La rúbrica del compareciente (sujeto pasivo), representante o procurador, así como también la del abogado que patrocina el reclamo. El abogado podrá presentar cuantos escritos o documentos consideren necesarios para la defensa de los legítimos derechos del representado.

En el reclamo administrativo presentado por el contribuyente, se anexará documentación en calidad de pruebas, pueden ser copia del nombramiento del representante legal (en el caso de que sea una sociedad), copia de cédula del representante legal, copia del RUC del sujeto pasivo, formulario de la declaración de la obligación tributaria, podría ser el de impuesto a la renta, copia del acta de determinación tributaria.

Es preciso aclarar que una vez que se haya remitido el reclamo administrativo, la autoridad designada como competente, dispondrá de aceptado el trámite ingresado por el contribuyente, dictando y emitiendo una providencia en relación al reclamo interpuesto, en donde ésta procederá a abrir la causa a prueba, de acuerdo al Art. 129 del Código Tributario, esta etapa de prueba se apertura por existir hechos sometidos a justificación, en donde en el término de treinta días (30) contados desde el siguiente día hábil de notificada aquella providencia, el contribuyente presentará las pruebas que considere pertinente para sustentar su pretensión o reclamo. Sin perjuicio de la facultad que tiene el contribuyente de exhibir la documentación que presuma necesaria, la Administración Tributaria, solicitará la presentación de documentación adicional que constará en la misma providencia.

En el caso en que el reclamo presentado fuese obscuro o no incorporase los requisitos establecidos en el Art. 119 del Código Tributario, la autoridad competente receptora de la reclamación, ordenará la aclaración o ampliación en

el lapso de diez días (10), si el contribuyente no se manifiesta al respecto, se entenderá como no presentado y admitido el reclamo administrativo. Cuando haya sido presentado el reclamo se asentará en el original y en la respectiva copia, la fecha en que éste fue presentado, de igual forma, se dejará asentado el número que se asigne al trámite, esta tarea la tiene a cargo el empleado receptor del trámite. Conjuntamente, una de estos ejemplares será conferido al interesado (contribuyente) y el otro será archivado para constancia de la presentación del mismo.

Cualquier escrito o pretensión adicional que sean presentadas en fechas posteriores al de la presentación del reclamo inicial, se les hará constar la fe de presentación, tanto en el ejemplar original y copia, denotando la fecha de recepción del mismo, y serán anexadas al expediente administrativo correspondiente.

Los expedientes de las reclamaciones que reposan en las dependencias de la Administración Tributaria, sólo podrán ser inspeccionados por los reclamantes o sus patrocinadores (abogados), éstos son los únicos representantes con aquella potestad, asimismo podrán enterarse de los expedientes en cualquier etapa del trámite del reclamo administrativo conforme lo señala el Art. 125 de Código Tributario.

Por lo tanto, queda totalmente prohibido sacar de las agencias de la Administración Tributaria, los expedientes que ésta conserve y entregarlo a personas ajenas o funcionarios no designados para el trámite, ni con autorización de un superior, a excepción de cuando esta orden proceda del Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Como habíamos mencionado, el contribuyente tiene la potestad de presentar documentación o pruebas para desvirtuar las glosas, en las formas y plazos establecidos por la ley, y referidos por la Administración Tributaria para tal efecto, durante el trámite del reclamo administrativo son válidas todos los medios de prueba, de conformidad con lo señalado en el Art. 128 del Código Tributario, excluyendo la manifestación de funcionarios y empleados públicos.

Por consiguiente, la Administración Tributaria, otorgará mediante providencia un plazo de prueba conocida como “se abre la causa a prueba”, el lapso de este plazo será fijado respecto a la relevancia o magnitud de los hechos, empero no podrá sobrepasar en ningún caso de treinta días (30). Asimismo, esta providencia de apertura de causa de prueba, contiene un acta de razón de notificación, como fue descrita anteriormente.

El contribuyente o representante, una vez de haber recibido la providencia emitida por la Administración Tributaria, procederá durante el tiempo que demanda la ley, a reunir las pruebas para ser presentadas como descargo de las glosas investidas por el Servicio de Rentas Internas, además de elaborar un escrito anexo al trámite dirigido al Departamento de Reclamos, en este documento se dará constancia de la documentación que se está adjuntando, se hará referencia al número de la providencia, fecha de notificación de la misma, identificación del representante legal, razón social de la compañía (de ser el caso), exponiendo y anexando físicamente la documentación probatoria para que sea considerada dentro del proceso administrativo; es necesario que la información adjunta sea detallada en la misma forma y con los mismos numerales utilizados por el Servicio de Rentas Internas en el Acta de Determinación, identificando glosa por glosa, y la información requerida por cada punto, de igual forma, se manifestarán los argumentos que el contribuyente crea necesarios acotar en el caso, con el

propósito de que le descarguen o den de baja las glosas determinadas e informadas.

4.1.3.2. RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

La Administración Tributaria, tiene como deber, de acuerdo a la ley, el de pronunciarse respecto a reclamaciones realizadas por los sujetos pasivos, en un plazo de ciento veinte días (120) hábiles, contados desde el siguiente día hábil de aceptado el reclamo administrativo por parte del contribuyente o interesado.

Aquellas resoluciones estarán debidamente motivadas de conformidad con la forma y contenido de los actos expresado en el Art. 81 del Código Tributario, en donde se expresarán las normas y preceptos legales que apoyen y expongan la decisión tomada por la Administración Tributaria, en base al expediente administrativo analizado y a las pruebas presentadas por el contribuyente durante el proceso de reclamación.

4.1.4. RECURSOS DE REVISIÓN

En relación al recurso de revisión, se puede indicar que tienen como finalidad la limitación del poder ejecutivo que posee la parte administrativa, exteriorizando su actuación desmedida, injusta e anticonstitucional contra los derechos y principios fundamentales del derecho; por consiguiente, se constituye en una herramienta que se da frente a actos firmes en vía administrativa.

El recurso de revisión fue establecido para proteger los derechos de los sujetos pasivos o contribuyentes en referencia a las arbitrariedades de la

administración tributaria en el ejercicio de sus diversas facultades que se originan de la obligación en materia tributaria.

De conformidad con el Art. 143 del Código Tributario, el recurso de revisión podrá insertarse de oficio o por observación, ya sea por la misma Administración Tributaria, a pedido de otros organismos del sector público y a interpelación de cualquier ente claramente perjudicado.

Desde esta perspectiva, el recurso de revisión reconoce el amparo y caución de derechos por ser un proceso debidamente reglamentado, instituido por disímiles parámetros y medios que deberán tener en consideración diferentes derechos y principios legales de índole constitucional. Evidentemente, la intención del recurso de revisión es proceder como una comprobación y verificación de la aplicabilidad y licitud de los actos de la administración tributaria.

Es importante mencionar, las causales por las cuales se podría interponer un recurso de revisión:

1. Por faltas o errores de hecho y de carácter legal de los actos firmes o resoluciones administrativas.
2. Posterior manifestación de escritos de importante cuantía, desconocidos al despacharse el acto o resolución administrativa.
3. En los casos cuando la información física que se empleó como sustento, constituyó visiblemente en no válida, o que hayan sido señalados o se consienta figurarse imponentemente su simulación;
4. Cuando, a través de la prueba testimonial, los declarantes hubieren sido sancionados por atestiguar falsamente, o en el caso

de que por medio de fallo legal se implantare una infracción para sentenciar el acto o resolución administrativo.

En definitiva, el recurso de revisión admite que los gestionados posean un mecanismo concluyente para hacer sobresalir sus derechos y alcanzar que predominen los principios de justicia tributaria.

De esta manera, el recurso de revisión faculta analizar y examinar justamente la acción de la Administración Tributaria al discurrir que podrían hallarse errores o faltas en su desempeño y que equivalentemente se pueda rectificarlos, procediendo de modo diáfano y principalmente acorde con el marco jurídico determinado en el estado ecuatoriano.

En conclusión, la Administración Tributaria, al despachar un recurso de revisión, le corresponderá fijarse si la acción administrativa apelada estuvo o no formulada de acuerdo con las leyes y principios convenidos por la Carta Magna, y, conjuntamente, estarán obligados a cambiarla, modificarla o, concluyentemente, enunciarlo sin trascendencia si la acción administrativa apelada posee cierta muestra de antagonismo con la Constitución Política del Ecuador.

A continuación se presenta un flujograma que resume los componentes del proceso en la etapa administrativa:

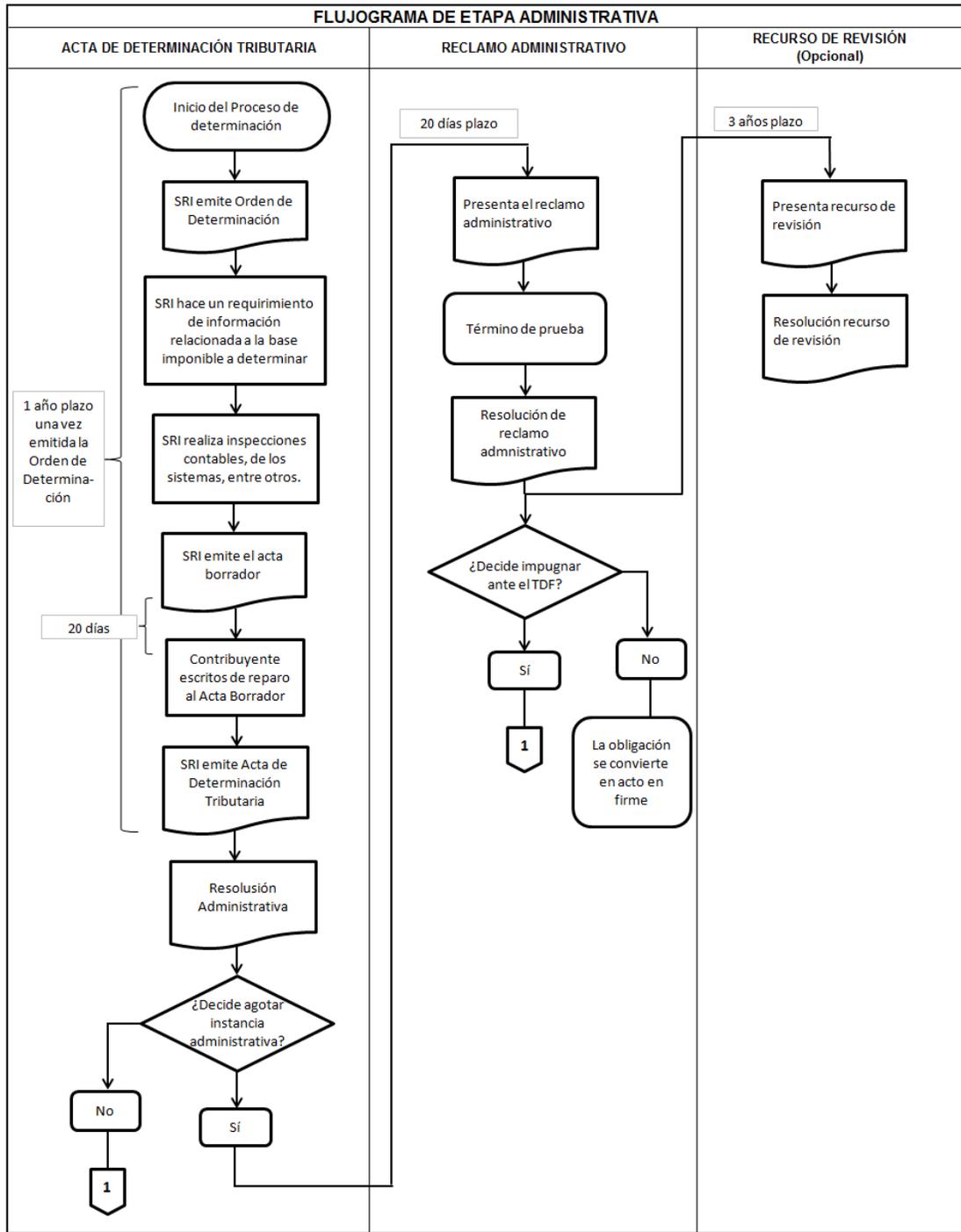


Gráfico 2: 4.1.5. Flujograma de Etapa Administrativa

Fuente: Código Tributario

Elaboración: Los autores

4.2. ETAPAS JUDICIALES

Este proceso, empieza con la acción de impugnación, promovida por el sujeto pasivo, refutando la resolución emitida en la instancia administrativa por el Servicio de Rentas Internas.

En el ámbito de la tributación, el procedimiento que se persigue en el caso de que algún derecho es transgredido o se demanda la defensa propia, es el procedimiento contencioso tributario, el cual se constituye en un instrumento con el propósito de respaldar aquellas normas o principios legales que instauraron las obligaciones y los facultades de los sujetos pasivos, que presume la presencia de criterios judiciales que enlazan los vínculos entre el Estado, a través de sus órganos competentes y los individuos.

Actualmente, el procedimiento contencioso tributario constituye el grupo de arbitrios que la legislación coloca a facilidad de cualquier persona, para proceder a la observación de las acciones de determinación administrativas y resolver los problemas presentes de los vínculos legales tributarios, que se produzcan con la Administración Tributaria, en nuestro caso de estudio, entre el Servicio de Rentas Internas y los contribuyentes, por la autoridad desplegada por éstos en el transcurso de la etapa administrativa.

Preliminarmente, se debe conocer la definición de demanda, para posteriormente aclarar los parámetros del contenido y plazos de presentación de la misma. No obstante, es relevante mencionar, que el proceso judicial que se produce, ya no es bajo ante la Administración Tributaria, sino frente al Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Es obligación de las partes representantes de la justicia y equidad, asistir por el ferviente acatamiento de las normas que componen el marco jurídico, por las disposiciones procedentes del gobierno público, debido a que el régimen judicial ampara las decisiones lícitas de los miembros, impidiendo el tradicional manejo de los carencias reglamentarias o vacíos que tiene la ley de los interesados (sujetos pasivos), y sobre todo de la injusticia de la ley aplicada por el sujeto activo del tributo, nos referimos en conclusión, a lograr alcanzar la mesura e igualdad entre el poder del estado de derecho para conseguir ingresos y la ganancia del administrado que se observa deteriorado con el desembolso de los tributos.

En la praxis procesal, la falta de motivación, es decir el no expresar ni manifestar las razones en las que fundamenta su disposición de acciones de carácter administrativo, el abuso o la negligencia, tienden a apoyar que los sujetos pasivos asistan frente a la entidad de justicia con el fin de hacer prevalecer sus derechos.

Los componentes que debe conservar y reflejar el procedimiento contencioso tributario para ofrecer una organización efectiva y bien determinada, son las siguientes:

- La acción, aquella que se instaura como una potestad legal que se realiza ante al Estado de Derecho.
- La jurisdicción, aquella definida como la labor estatal que posee por obligación solucionarlas controversias resultantes entre las personas para imputar el derecho. Este elemento es importante, ya que es ejecutada en manera exclusiva e inaplazable por los Tribunales Distritales de lo Fiscal (T.D.F.) y de modo excepcional por la Corte Nacional de Justicia (C.N.J.).

- El proceso, el cual se instituye como la unión o incorporación de acciones encaminadas a un propósito.

4.2.1. TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL

En el Ecuador la competencia de la jurisdicción se localiza en los diferentes Tribunales Distritales de lo Fiscal (T.D.F.), aquellos que intervienen como dependencias de exclusivo e indudable arbitrio, caracterizado por su grado de albedrío y autonomía de las demás entidades de justicia.

Frente a estos Tribunales Distritales de lo Fiscal está permitido incorporar lo siguiente:

- Las acciones de impugnación, que son las diversas acciones que plantean los sujetos pasivos o contribuyentes frente a las resoluciones u actos administrativas que menoscaban sus derechos determinados en la ley.
- Las acciones directas, aquellas que se incorporan respecto de las peticiones o reclamaciones de los sujetos pasivos, que con el acontecer del lapso, o por el silencio administrativo, se ven amparados por determinadas facultades que requieren del fallo judicial.
- Otros asuntos, aquellos que son de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal y cuya característica principal es que no se hallan sencillamente conexos con las acciones de fiscalización de la Administración Tributaria, que tratan más bien sobre cuestiones de pericia, entre estos se puede mencionar los recursos de nulidad, de excepciones, de queja, de apelación, entre otros.

La competencia de lo contencioso tributario, abarca la facultad legal de saber y solucionar las impugnaciones que se engendren entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, responsables o terceros que se hayan visto perjudicados o afectados por una resoluciones o actos que causen obligaciones tributarias o que determinen formalidades o por los efectos que se originen de los vínculos jurídicos procedentes de la adaptación e implantación del marco legal de carácter fiscal.

La autoridad competente para conocer este tipo de controversias es el Tribunal Distrital de lo Fiscal, quien se encargará de receptor estas impugnaciones en sus diversas salas especializadas, aquella que le corresponde los temas de índole tributaria se denomina “Sala Especializada de lo Contencioso Tributario”.

Los Tribunales Distritales de lo Fiscal en el Ecuador están actualmente asignados de la siguiente forma:

- Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, cuya sede se localiza en Quito.
- Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, cuya sede se localiza en Guayaquil.
- Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, cuya sede se localiza en Cuenca.
- Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4, cuya sede se localiza en Portoviejo.
- Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 5, cuya sede se localiza en Riobamba.

4.2.1.1. CONTENIDO DE LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN

La demanda procede cuando los contribuyentes no están de acuerdo con los montos determinados en la resolución administrativa dictada por el Servicio de Rentas Internas, en esta situación los contribuyentes pueden decidir oponerse a esta disposición administrativa, impugnándola.

Para que la interposición de una demanda sea admitida como válida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, a más de ser principalmente clara, deberá contener los siguientes requisitos de acuerdo al Art. 231 del Código Tributario, que se mencionarán a continuación:

1. La identificación del demandante, en el caso de que éste sea una persona natural, deberá indicar sus nombres y apellidos, sin embargo, si se trata de un contribuyente con personería jurídica, deberá manifestar la razón social de quien se presente la demanda, y el nombre y apellido del representante legal, mencionando la dirección del domicilio fiscal.
2. Indicar la resolución o el acto administrativo que será objeto de la impugnación, asimismo de pronunciar los motivos y razones de hecho y derecho que se litiguen, interpretados de forma concisa y precisa.
3. La demanda precisa que se exprese;
4. La denominación del ente demandado, esto es de la que proceda la resolución o acto impugnado, mencionando el lugar donde se debe notificar.
5. El monto de la demanda;
6. La indicación de la casilla judicial para comunicaciones; y,

7. La firma del compareciente, con indicación del número de cédula de identidad o de identificación tributaria (R.U.C.), según concierna, asimismo, se deberá reflejar la firma de su abogado defensor o patrocinador.

4.2.1.2. PARTES INTERVINIENTES EN LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN

En el ámbito tributario, constan dos rutas o vías por las cuales el sujeto pasivo (contribuyente, responsable o tercero), pueden manifestar su reclamación o demanda de impugnación, sean en vía administrativa o en vía judicial, correspondientemente; empero, es importante mencionar que la acción administrativa dispone de las conjeturas de imparcialidad, acorde a lo indicado por la Constitución Política del Ecuador, y que la parte actora o demandante está convocado a cambiar aquellos supuestos al objetar el acto administrativo escogiendo la vía judicial.

Como elementos o partes de la etapa judicial frente al Tribunal Distrital de lo Fiscal se tiene al actor, al demandado y el tercero perjudicado.

El actor es parte que induce la demanda en cualquiera de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, puede tratarse de una persona natural o un ente con personería jurídica, esta última deberá encontrarse figurado por un representante legal o procurador. Es aquel contribuyente en nombre de quien se plantea la acción que ha de ser analizada como elemento vital del fallo o sentencia.

El demandado, en este caso es la autoridad de quién emanó el acto administrativo o el funcionario recaudador o ejecutor; la máxima autoridad

designará un procurador fiscal que intervenga desde el momento de legitimar su intervención hasta la culminación del juicio.

El tercero es aquel individuo que internamente en el desarrollo de la instancia administrativa o en el contencioso tributario, surge como dueño de un derecho incongruente con el que procure la parte actora y requiera ser escuchado en la controversia.

4.2.1.3. GESTIÓN DE LAS ACCIONES DE IMPUGNACIÓN

Las diversas fases que deben llevarse a cabo durante el transcurso del proceso contencioso son aquellas que se mencionarán a continuación:

1. La demanda, que deberá ser admitida o calificada por el juez competente, y posteriormente se procederá a citar a la parte demandada a través de una boleta.
2. La contestación de la demanda de impugnación, la parte demandada posee el término de quince días (15) contados a partir del siguiente día de notificada la acción de impugnación para contestar, además puede solicitar una prórroga máxima de cinco días (5) para presentar la contestación a la demanda.
3. Agrupación de resoluciones que se refieran a un mismo contribuyente.
4. El plazo para la prueba, que corresponde a diez días (10).
5. El desistimiento de una acción impugnada, produce que se deje sin efecto el acto, resolución o sentencia que fue cuestión de la demanda.
6. El abandono, al contrario produce que el acto administrativo de la Administración Tributaria permanezca firme.

7. La sentencia, aquella que consiste en la decisión del juez acerca de una causa proveniente del juicio en materia.

4.2.1.3.1. DEMANDA Y CITACIONES

La demanda es expuesta de forma escrita en el Tribunal Distrital de lo Fiscal del domicilio tributario del demandante, constituyéndose en la apertura del vínculo contencioso entre el Estado, el sujeto pasivo y el tercero perjudicado, estas partes al considerarse vulnerados por una acción procedente por la Administración Tributaria y al no encontrarse a gusto con ésta, presentan y exponen esta controversia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, para que sea informado a la parte demandada.

La demanda de impugnación a la resolución administrativa de la autoridad tributaria, debe ser presentada por el contribuyente o sujeto pasivo que resida en estado ecuatoriano, en el transcurso de veinte días (20) contabilizados a partir del siguiente día hábil de notificada la respectiva resolución.

De tratarse de un contribuyente o sujeto pasivo que resida en el extranjero, la demanda puede proponerse dentro de cuarenta días (40) contados a partir de la fecha de notificación del acto de determinación (resolución administrativa). No obstante si la demanda corresponde a la impugnación de una resolución que haya rechazado la devolución de un pago indebido, como se hace generalmente con las retenciones de renta indebidamente pagadas que son reclamadas ante la Administración Tributaria, el plazo consistirá en ciento ochenta días (180), asimismo el lapso contará a partir del siguiente día hábil de la fecha de notificación del acto administrativo.

La demanda de impugnación deberá ser admitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, es decir que debe ser calificada o considerada válida por este órgano, para que éste pueda proceder a disponer a conocimiento de la parte demandada (Servicio de Rentas Internas) en las oficinas o domicilio de la Administración Tributaria de forma personal. En el caso de que la citación no sea personalmente, se pondrá en conocimiento al demandado en las oficinas a través de tres citaciones (3) en diferentes días en la misma oficina. De igual manera, de existir, se citará al tercer perjudicado en su domicilio tributario.

Es de vital importancia aludir que posteriormente de aceptada la demanda por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal, la parte actora tiene que pagar una caución que equivale al 10% del monto de la demanda.

4.2.1.3.2. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA DE IMPUGNACIÓN

La parte demandada, al recibir la notificación de la demanda de impugnación interpuesta por el demandante y calificada como válida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, posee quince días (15) para proceder a la contestación de la misma, e inclusive es menester resaltar que se encuentra en la facultad de solicitar una prórroga adicional de cinco días (5) para responder.

4.2.1.3.3. AGRUPACIÓN DE RESOLUCIONES Y AUTOS

En la agrupación de resoluciones o actos, el demandante podrá reclamar todas las acciones que aprecie oportuno, en la medida en que éstos sean concernientes al mismo sujeto pasivo o contribuyente, tengan concordancia entre sí, correspondan y provengan de la misma entidad tributaria, y que finalmente sean simultáneos.

Asimismo, respecto a la agrupación de los autos se puede concentrar las controversias en un solo juicio de impugnación, en el sentido de que la parte actora conserve aplazada una acción de impugnación respecto de una causa o motivo de idéntico origen, en la medida de que las acciones administrativas tengan un vínculo entre ellas, y cuando habiendo distintos demandantes la decisión de la sentencia o auto de uno de ellos pueda perjudicar al otro.

4.2.1.3.4. LAS PRUEBAS

El descargo de las pruebas es obligación de la parte actora, sobre los acontecimientos o motivos en los que se haya señalado en justificación de la demanda, por lo tanto, le compete a la Administración Tributaria que actúa como demandado, lo concerniente a corroborar las reclamaciones provenientes del acto administrativo objeto de la impugnación.

Durante esta etapa judicial, se intentará suministrar a la sala especializada de lo contencioso tributario, todos aquellos argumentos que supongan significativos para basar y apoyar el juicio, nos referimos a las pruebas judiciales, así como también en los fundamentos de hecho y derecho para justificar las glosas impugnadas, de tal forma que sean adecuadas para que el juez o jueza competente y designado a la causa proceda a dictar el fallo respectivo, en relación a esta situación, la parte actora dispondrá de diez días (10) de característica improrrogable para exhibir las pruebas de descargo que desvirtúen las glosas contenidas en la demanda de impugnación.

Para llevar a cabo este paso, la parte actora tiene permitido requerir que la Administración Tributaria, en este caso el Servicio de Rentas Internas, envíe a la sala especializada de lo contencioso tributario, toda el expediente administrativo tales como comprobantes de venta, estados financieros, anexos,

contratos, entre otras evidencias, que se utilizaron de apoyo para formularla acción administrativa en su debido momento.

4.2.1.3.4.1. PRUEBA JUDICIAL

Referente a la presentación de las pruebas judiciales, constan actualmente varias enunciaciones respecto a lo que constituye la prueba judicial, no obstante, después de observar y comparar diversos razonamientos, se considera que el más apropiado y congruente para el tema en cuestión que se ha desarrollado, es aquel que define a la prueba judicial como la unión de argumentos o justificaciones que proveen el discernimiento de los actos o sucesos, empleados para el propósito de una causa o proceso, que de los elementos contribuidos se concluyen, por consiguiente, las pruebas permitirán desprender de la forma más apropiada lo que se pretende manifestar, se tiene en un lugar los antecedentes o fundamentos que cooperan la comprensión de los actos o situaciones ocurridas (hechos) y por otra parte, se encuentran de la mano los elementos o evidencias que se emplean para proporcionar al juez o jueza el discernimiento de lo que ocurrió, y finalmente el efecto que es subjetivo de si existe o no las evidencias que justifiquen y demuestren la consecución de los hechos.

Acorde a este proceder, el juez o jueza competente y asignada a la causa, podrá disponer de una apropiada perspectiva de los hechos o realidad judicial, para dictar el fallo o la sentencia apegada a las normas legales y a las en base a las diversas evidencias y fundamentos reflejados en las pruebas que se le proveyeron.

Es necesario resaltar, la disimilitud existente entre la prueba judicial y los medios de prueba; la prueba judicial consiste en las razones o fundamentos que

conducen a que el juez o jueza competente en la materia interprete o entienda que sabe la veracidad de los hechos presentados, conservando la expectativa de que la justicia no puede ser acertada, y por otro lado se tiene a los medios de pruebas que se constituyen en los mecanismos o elementos empleados por las partes y por la autoridad competente que sustenta esos fundamentos o motivos.

Las pruebas son muy significativas y relevantes durante el proceso, no solo en este tipo de proceso, sino que es empleada regularmente en las diversas gestiones de los individuos, por ejemplo de aquella forma en que el vendedor, el perito, el técnico, exhiben pruebas con la finalidad de aclarar la autenticidad y naturalidad de los datos con el propósito de que estos profesionales tengan la percepción de avisar, notificar o desarrollar reportes e informes para que sean conocidos, ya que poseen como propósito comunicar y expresar a los interesados algunos de las decisiones tomadas, en este sentido la prueba produce un efecto de notificación para comunicar las decisiones o resultados alcanzados, lo que al contrario con la prueba judicial presenta y retoca sucesos acontecidos, para averiguar cuál de las partes involucradas en el proceso judicial posee la verdad de los hechos de tal forma que se consiga controlar con más prudencia y cordura las gestiones y administraciones posteriores de los involucrados y gestionados en la aparición de nuevas doctrinas o normativas legales.

Por lo tanto, se puede concluir de acuerdo a lo mencionado, que las pruebas judiciales y los medios de prueba sellan la divergencia de los efectos, siendo las pruebas de independiente admisión, y los medios de pruebas implican de forma exigente y son relacionantes entre sí.

De la apropiada administración de las pruebas presentadas durante el desarrollo del procedimiento contencioso tributario, radica el logro o negación de las reclamaciones de la parte actora en el transcurso del juicio iniciado al Servicio de Rentas Internas y las correspondientes derivaciones que se surtan de carácter financiero, económico, de aspectos sociales hasta el de índole laboral, al ser de individuos o personas jurídicas.

En general, la prueba consiste en el soporte primordial del procedimiento judicial que proyecta la validez y veracidad legal sujeta de apreciación y de decisión por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, a través de los jueces competentes de su sala especializada en materia contenciosa tributaria, se trata y busca conseguir la verdad legal de la que puede ser completamente subjetiva, aquella verdad subjetiva podría ser inversa a la legal, por lo tanto se pretende entenderla y convergerla a la mano con los preceptos legales que existen de tal forma que los jueces puedan expresar una sentencia o fallo acorde al marco jurídico vigente al período y la materia que es objeto del análisis.

La esencia de la prueba judicial corresponde a los diversos acontecimientos y sucesos ocurridos, vigente so posteriores, que pueden ser elemento de justificación y evidencia, a partir de esta forma, se permitirá señalar la presencia o ficción de los hechos o acontecimientos, a pesar de lo que aseveran varios especialistas al afirmar que el propósito de la prueba judicial son los alegatos y no los acontecimientos.

En el ámbito contable, la finalidad de la prueba es comprobar y corroborar las diferentes particularidades conexas con las diversas obligaciones fiscales de los sujetos pasivos, así como la existencia de las cuentas contables, el registro de las transacciones de contabilidad, la deducibilidad y emisión de los comprobantes de venta ya sean facturas, notas de ventas, comprobantes de

retención, los anexos sustentadas en medio magnético y la correcta elaboración de la conciliación tributaria en un determinado ejercicio fiscal, para lograr validar y comprobar si todo esto está realizado y ejecutado acorde a lo que establecen las normativas tributarias cuya determinación corresponde a la Administración Tributaria, entendiéndose como revisión y fiscalización de todas las cuentas contables.

La finalización de las pruebas suministradas por las partes interesadas del proceso ayudarán a conseguir aclarar la verdad judicial, y ofrecer la certeza o amplitud de los hechos acaecidos a los jueces competentes, para que pueda tomar una decisión lo más apegada a la realidad, si se ajusta a esta, se estará con una sentencia satisfactoria y si fuese lo contrario se estaría frente a un error, pues se debe recordar que los jueces son seres humanos y que sus resoluciones no siempre son las más adecuadas o correctas.

4.2.1.3.4.2. MEDIOS DE PRUEBA

Son varios los mecanismos de prueba, que se ampara el principio de justicia para instaurar los esquemas de persuasión ineludibles para que la autoridad competente representada por un juez proceda a adjudicar un fallo congruente. Sin embargo, coexiste un medio de prueba, concerniente al conjunto de los medios legales, los cuales corresponden a un grupo determinado por la Sección Séptima del Código de Procedimiento Civil (las cuales son: manifestación de parte, instrumentos públicos, instrumentos privados, confesiones de los testigos, diligencia judicial, informe de peritos, dictamen de intérpretes de idiomas o de sordomudos), aquellas que no se refieren a ignorar las indagaciones o evidencias que posteriormente surjan, más bien tratan de conseguir que se produzca un apego a la situación de cada zona y permitir proporcionar un dominio más vasto para la exposición de las

evidencias como conjeturas, o darse la cuestión de que se añadan a los informes a ser presentados.

De acuerdo a lo referido, actualmente en nuestro medio y dentro de la pericia del procedimiento contencioso tributario, que es objeto de nuestro proyecto de estudio, se emplean como mecanismos de pruebas o evidencias:

- La entrega de la acción administrativa incluyendo su respectivo expediente administrativo.
- Las observaciones contables, la demostración de los registros contables.
- La exposición de documentos de pruebas.
- La presentación de los informes periciales.

Es importante mencionar, que el sistema establece que el discernimiento privado de la autoridad competente (juez) respecto a las pruebas no es admitido, debido a que fallo o sentencia se apoyaría en sus propias sapiencias y las de carácter judicial, por lo tanto, al juez le concierne aclarar los mecanismos de prueba legalmente válidas.

4.2.1.3.5. EL ABANDONO Y DESISTIMIENTO

La parte actora puede renunciar de su acción de impugnación frente al Tribunal Distrital de lo Fiscal, previamente de la comunicación a las partes involucradas para dictar el fallo o sentencia, esto conduce a que la acción impugnada (demanda) se perpetre y que se sancione con costas judiciales a la parte actora.

Por otro lado, el abandono se produce cuando haya dejado de proseguir con el proceso contencioso tributario por más de sesenta días (60) contabilizados a partir de la última boleta o notificación, y en un lapso de dos años (2) cuando corresponda a causales por pagos indebidos.

4.2.1.3.6. LA SENTENCIA

Acabado el procedimiento del juicio, y en su oportunidad de haber sido notificadas las partes involucradas, los jueces poseen el término de treinta días (30) para decretar motivadamente el fallo o sentencia, que referirse acerca de las causas del litigio o controversia, en efecto corresponde a ser la disposición concluyente del Tribunal Distrital de lo Fiscal, admitiendo de forma total o parcial la demanda, e inclusive rechazándola.

Existen dos clases de sentencia, las cuales mencionamos a continuación:

1. La sentencia declarativa o explicativa, que consiste en la manifestación respecto de la defensa del derecho reclamado por las partes involucradas
2. La sentencia constitutiva, aquella que decreta la instauración de obligaciones.
3. La sentencia condenatoria, la cual acepta el acto y sanciona a entregar, hacer o dejar de hacer, una facultad determinada.

Por lo tanto, se puede colegir que las sentencias dictadas por los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal, se deben apoyar al marco legal proveniente del Código Tributario, para la acción o juicio de reclamación y en el juicio de excepciones, cuya decisión o fallo produce un efecto de cambio,

correspondiendo, por el lado de la Administración Tributaria de la que procede la acción de expedir el respectivo título de crédito en el proceso de impugnación y por parte del funcionario competente en el juicio de excepciones verificar el cumplimiento con lo sentenciado.

4.2.1.4. INFORME PERICIAL

Es muy necesario mencionar el tema del peritaje en esta instancia judicial, el cual es desarrollado por los peritos, quienes son personas profesionales cuya expertiz se asoma en varios ámbitos contables, tributarios, financieros, y que tanto la experiencia como sus conocimientos adquiridos procederán a establecer un criterio técnico basado en las normativas contables y tributarias vigentes para los períodos fiscales en revisión, denotando las bases legales que servirán de referencia en la versación del informe pericial, este informe pericial se constituye en un medio de prueba, proveyendo de una opinión experta sobre la documentación preparada en calidad de pruebas por las partes actora y demandada.

En materia fiscal, se procede a examinar y revisar de manera minuciosa el expediente administrativo y el de la parte demandada, que puede estar conformado por los estados financieros, registros de las transacciones, mayores contables, comprobantes de venta, medios de pago, contratos, anexos, informes técnicos, etc.

El informe pericial no constituye una manifestación de voluntad ni tampoco de verdad, debido a que durante la elaboración puede adolecer en errores, equivocaciones y simplemente se configura en expresar una opinión respecto a la documentación exhibida, restringiéndose en informarle a la

autoridad competente (juez), el criterio personal de las cuestiones que se le han esbozado, plasmándose como un informe o declaración técnica.

En este sentido, se procederán a sortear a los peritos, expertos en la materia de litigio, que a razón de sus experiencias y conocimientos permiten coadyuvar a los jueces competentes a dilucidar de la forma más idónea la aclaración de los acontecimientos. Este informe pericial deberá tratar sobre la documentación sustentadora exhibida, en la medida de corroborar la correcta y apropiada aplicación de los principios y normas de contabilidad, tributación y auditoría, y a explicar las cuestiones confusas, expidiendo finalmente su opinión experta acoplado a los elementos técnicos.

En el ámbito de la tributación, es necesaria la existencia del informe pericial puesto que se observarán, examinarán y contestarán aquellos pliegos de preguntas respecto de las pruebas exhibidas en las diligencias de presentación de la documentación de las partes involucradas en el juicio de impugnación.

Dentro de un juicio tributario es evidente la importancia que mantiene el informe pericial presentado por las partes debido a que contienen un análisis a profundidad de las pruebas considerando las bases legales y preceptos contables y tributarios para su elaboración, elementos que respaldaron la expedición de la acción administrativa (resolución). Para que se lleve a cabo el desarrollo de los informes periciales, los peritos deberán presentarse en las respectivas diligencias de exhibición de documentos, y proporcionar por parte de los patrocinadores o abogados, los pliegos de preguntas elaborados en base a las pruebas que se están exhibiendo.

4.2.1.4.1. REQUISITOS DEL INFORME PERICIAL

Para la existencia legal del informe pericial, se debe disponer y cumplir de los siguientes requisitos:

- Ser un acto procesal, debe formar parte de un proceso o de una inspección judicial.
- Ser el resultado de una responsabilidad legal mediante la providencia o boleta judicial informada.
- Corresponder a un dictamen propio, es decir de opinión y criterio personal en base a su expertiz.
- Tratar acerca de acontecimientos y no sólo sobre asuntos legales y de derecho.
- Corresponde a un informe o prueba proveniente de un tercero, no figura como miembro del proceso judicial.
- Abarcar las nociones propias del perito.

4.2.1.4.2. PARÁMETROS PARA QUE UN INFORME PERICIAL SEA EFICAZ

Para que un informe del peritaje sea válido, debe contener los siguientes requisitos:

1. La jurisdicción del juez competente y la de la providencia deben ser lícitas, de tal forma que el informe pericial no sea suprimido.
2. El potencial legal del peritaje para que el perito ejerza su cargo en el proceso.

3. Debe haber promovido la posesión de los peritos, en donde deberá estar el juramento del mismo que provee de evicción al procedimiento.
4. La exhibición y entrega del informe pericial de forma clara, ecuánime, acoplado a los hechos y a los principios y preceptos legales que rijan.
5. El informe pericial no debe ser un acto de fraude, ni de soborno.
6. Al momento no existe interdicción judicial de ejercer este tipo de prueba.
7. El trabajo que conlleve elaborar el informe pericial, debe ser desarrollado por ellos mismos y no por terceros e inclusive si tuvo el apoyo de asistentes.

4.2.1.5. DILIGENCIAS DE INSPECCIÓN JUDICIAL

Es entendido como un mecanismo de prueba, mediante el cual la autoridad competente examina de forma directa la causa motivo de la Litis, quien establece que se ejecute, de las gestiones que se persiguen en la acción, no obstante, respecto a las gestiones, no existe manifestación de la manera en que deban efectuarse, por lo que, en las diversas diligencias de exhibición de documentos, es decir las pruebas, los jueces simplemente serán observadores de forma efímera en los domicilios donde reposen la información, estas personas en ningún momento revisan si aplicabilidad de las normativas contables y tributarias, solo verifican su existencia.

Ciertamente, la tarea de verificación de la existencia de las pruebas por parte del juez no es técnica, ya que él deberá considerarlo contemplado, asignarles una denominación, establecer sus peculiaridades, por consiguiente,

requiere plantearse preceptos y realizar consideraciones encaminados al desempeño de su cargo.

La importancia de la diligencia de inspección es de gran magnitud, debido a que se ejecuta la proximidad de la autoridad competente, así como los fundamentos tangibles de la controversia, y del acto de impugnación, e inclusive genera un acercamiento con las partes demandada y demandante, también, este tipo de prueba le suministra el mejoramiento de su persuasión a través del discernimiento directo de los acontecimientos acerca de los cuales deberá fundar su sentencia.

A través de este mecanismo de prueba, se consigue proporcionar al procedimiento contencioso tributario el resultado que requiere, nos referimos a la cercanía o intermediación del juez al proceso, además del suministro que tiene el mismo para poder observar desde una perspectiva más clara y precisa las condiciones de las cuestiones que tornan en el litigio. Empero, es evidente que en varios procesos, que requieren de diligencias o inspecciones judiciales, el juez determina la reunión alrededor de un año (1) o más, razón por la cual el cumplimiento de la justicia se ve condicionada, incumpliendo el principio de resolución.

Desde esta perspectiva, es donde prevalece la necesidad de la prueba de diligencia judicial, puesto que se constituye en un mecanismo directo, proveyendo de valioso apoyo en el instante en que el juez competente deba dictar el fallo respectivo. Por lo tanto, la diligencia o inspección judicial no debe circunscribirse a verificar de forma resumida la información presentada como pruebas.

4.2.1.5.1. EXHIBICIÓN DE DOCUMENTOS

La diligencia de exhibición o demostración de la documentación debe ser comunicada de manera lícita, se constituye en un mecanismo que ampara a la materia del litigio.

En el ámbito tributario, la diligencia de presentación de la documentación se efectúa tanto en el expediente de la parte actora, como el de la demandada.

4.2.1.5.2. DOCUMENTOS COMO MEDIO DE PRUEBA

El documento corresponde a todo objeto que se utilice de prueba o evidencia reflejando la existencia legal y jurídica de un hecho. Dentro de la documentación contable, encontramos diferentes elementos o pruebas que podrían contemplarse como una parte principal de pruebas:

- Los registros contables y estados financieros.
- Los documentos o comprobantes de venta y medios de pago.
- Contratos, informes técnicos.

Esta información, tiene que reflejar como particularidad el suministro de datos y documentación confiable y precisa para el alcance de las decisiones por medio de la gerencia de una persona jurídica.

4.2.1.5.3. CLASES DE DOCUMENTACIÓN

Entre las diversas clases de documentos, se encuentran los que se señalan a continuación:

- 1) Aquellos de tipos declarativos o que manifiestan la voluntad de una parte.
- 2) aquellos que representan una evidencia, como fotos, grabaciones.
- 3) Aquellos documentos en los cuales no existe la convicción de que sean auténticos.
- 4) Aquellos de tipo públicos que son concedidos por un notario que avala su autenticidad, aquellos de tipo privados.

A continuación presentamos un flujo grama de la etapa con el Tribunal Distrital de lo Fiscal:

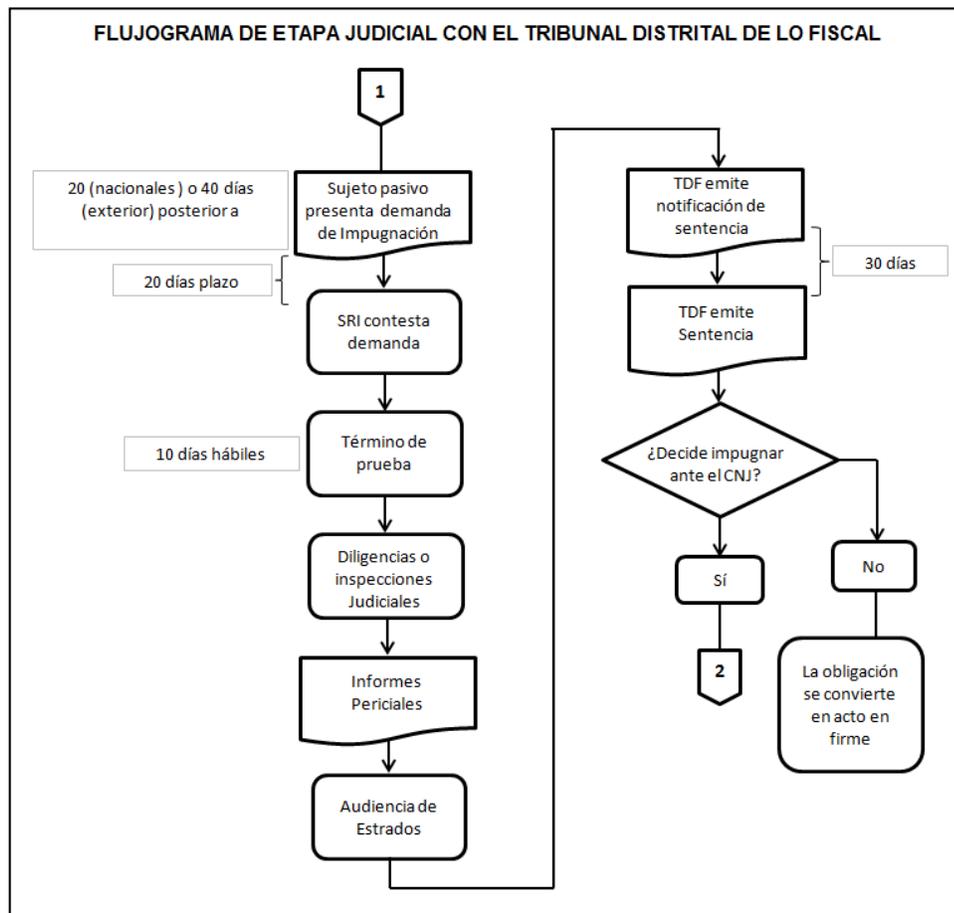


Gráfico 3: 4.2.1.6. Flujo grama de Etapa Judicial con el Tribunal Distrital de lo Fiscal

Fuente: Código Tributario

Elaboración: Los autores

4.2.2. CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

El recurso de casación proviene frente a las decisiones y fallos que coloquen en conclusión las fases del juicio, estos serán expedidos o dictados por la Corte Nacional de Justicia.

Asimismo, el recurso de casación emana en relación de las disposiciones o sentencias despachadas por las cortes provinciales y por los tribunales durante la etapa de expedición de las sentencias que han sido emitidas en el proceso, sea cuando aquellas disposiciones han resuelto cuestiones sustanciales que no han sido materia de controversia en el litigio, ni dictados en la sentencia o fallo, o que refuten lo ejecutoriado.

4.2.2.1. CAUSALES DEL RECURSO DE CASACIÓN

El recurso de casación solo permite establecerse en las causales mencionadas a continuación:

- La primera es por aplicación ilícita, carencia de aplicación o equivocación en discernimiento de los preceptos legales de derecho, conteniendo los antecedentes jurisprudenciales obligatorios en el fallo o disposición dictada.
- La segunda causal corresponde a aplicación ilícita, carencia de aplicación o equivocaciones en la exégesis de los marcos judiciales, siempre y cuando exista evidencia del vicio de nulidad y que haya intercedido en la disposición de la causa.

- La tercera corresponde a la aplicación ilícita, carencia de aplicación o error en el razonamiento de las normas jurídicas adaptables a la apreciación de los mecanismos de pruebas.
- La cuarta corresponde en el fallo de lo que no haya formado parte de la cosa de controversia.
- La quinta resolución aplica en el momento en que la sentencia carece de los requerimientos demandados por las leyes.

4.2.2.2. SENTENCIA

En el caso de que la Corte Nacional de Justicia se hallase tramitado el recurso de casación, ésta anulará la sentencia de que concierna la misma, y procederá a emitir el fallo que perteneciese.

En el caso de que el recurso de casación corresponda a la segunda causal, es obligación de la Corte Nacional de Justicia proceder a revocar la sentencia dictada, luego tendrá que expedir la causa a otro juez o jueza diferente en un plazo de cinco día hábiles, el propósito de este proceso es que se dé a conocer el proceso a partir de la evidencia de nulidad.

4.2.2.3. PLAZO PARA DESPACHAR EL RECURSO DE CASACIÓN

La sala que haya sido asignada por la Corte Nacional de Justicia, especializada en lo contencioso tributario, procederá a expedir el respectivo recurso de casación en un plazo de noventa días (90), se adicionará un día más por cada cien fojas, posteriormente, a pedido de la parte interesada, el recurso de casación podrá ser comunicado a la sala de los jueces, quienes tienen la obligación de remitirlo a las partes involucradas en el lapso señalado.

A continuación presentamos un resumen del proceso judicial con la Corte Nacional de Justicia:

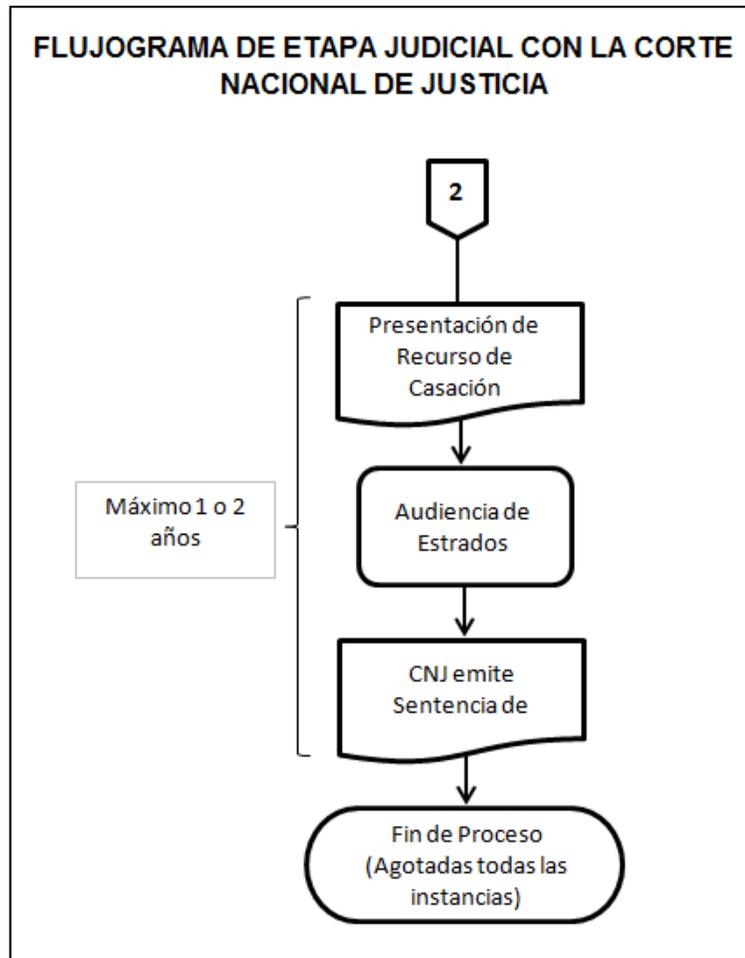


Gráfico 4: 4.2.2.4. Flujograma de Etapa Judicial con la Corte Nacional de Justicia

Fuente: Código Tributario

Elaboración: Los autores

CAPÍTULO V

5. ANÁLISIS DE GLOSAS, CASOS GANADOS Y CASOS PERDIDOS

5.1. EJEMPLOS DE GLOSAS RECURRENTE EN LAS DETERMINACIONES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Durante el estudio y análisis de nuestro proyecto, se ha podido recopilar de diferentes actas de determinación, los motivos de glosas que la Administración Tributaria, el Servicio de Rentas Internas, ha expresado a los contribuyentes. Es importante resaltar, que las glosas mencionadas corresponden a diferentes tipos de contribuyentes e inclusive con diversas actividades económicas.

El propósito es poder apreciar las observaciones y la recurrencia de los casilleros que suelen ser fiscalizados y observados generalmente por la Administración Tributaria con respecto del impuesto a la Renta que se ha seleccionado a manera de ejemplos.

Asimismo, se puede indicar que en las actas de determinación podrían existir dos tipos de glosas:

- Glosas con afectación al Estado de Resultados.
- Glosas con afectación a la Conciliación Tributaria.

5.1.1. GLOSAS CON AFECTACIÓN AL ESTADO DE RESULTADOS

Dentro de las glosas cuyo efecto se evidencia en el estado de resultados, se tiene las siguientes:

- Del casillero 601 de Ventas Netas Locales Gravadas Con Tarifa 12%, la Administración Tributaria indica que de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente, se pudo corroborar que el importe total del listado de facturación y notas de crédito neto proporcionado por el sujeto pasivo, difiere del rubro de ingresos declarados en los casilleros 601, 602, 605 y 606 de su declaración de impuesto a la renta del período fiscal 2008, en vista que el reconocimiento de ingresos en las casillas antes mencionadas no obedece exclusivamente a facturación realizada en el ejercicio económico 2008 por el contribuyente, dada la operatividad de sus ingresos, el motivo de la glosa es de facturas no contabilizadas en mayores de ingresos.

El contribuyente alega en sus fundamentos de hecho y derecho que esta diferencia se debe a "Ingresos reconocidos en años anteriores" por los cuales el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas no pudo corroborar, hayan sido declarados en periodos fiscales anteriores.

5.1.2. GLOSAS CON AFECTACIÓN A LA CONCILIACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de las glosas cuyo efecto se evidencia en la conciliación tributaria, mencionamos las siguientes:

- Del casillero 707 “Compras netas locales de materia prima” de la Declaración Anual de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2010, la Administración Tributaria indica que de la revisión de la documentación soporte presentada por el contribuyente y la información entregada por terceros, en relación a este rubro de compras locales de materia prima, presenta la glosa por Documentación no presentada (comprobante de venta, medio de pago, cartas de autorización de retención de fondos no notariada, pagos a terceros), debido a que no evidencia comprobante de venta, medio de pago total o parcial, pagos no efectuados al proveedor del servicio, carta de autorización no hace prueba ni produce efecto jurídico, no evidencia notas de crédito.

Indica que en relación al medio de pago, el contribuyente presente:

- En el caso de las transferencias: fecha, banco de origen, cuenta origen, propietario de la cuenta origen, banco de destino, cuenta destino, propietario de la cuenta destino, monto transferido.
- En el caso de ser cheque: copia de su anverso y reverso, copia del estado de cuenta donde se refleje el movimiento (pago) de dicho cheque.
- En el caso de ser un cruce de cuentas con las deudas pendientes de sus proveedores: adjuntar estados de cuenta de tales compañías así como los documentos de sustento que soporten el origen de tales deudas a ser compensadas.

Se ha podido observar que la Administración Tributaria en este primer motivo de glosa, trata de conseguir que el contribuyente pruebe la relación jurídica de los pagos realizados a terceros y no al proveedor mismo, e inclusive

deja sin efecto las cartas debidamente legalizadas, se basa en el Art. 20 del Código Tributario relacionado con las estipulaciones a terceros. El contribuyente en sus argumentos de hecho y derecho debe presentar las razones por las cuales pretende que se le desvirtúe esta glosa.

- De los casilleros 715 y 716 de Costo – Gastos de Sueldos, salarios y demás remuneraciones que constituyen materia gravada del IESS, la Administración Tributaria está considerando como gasto no deducible al observar que la base de los sueldos aportados al IESS no está sustentada en las planillas de aportes declaradas y pagadas en el año 2010 por el contribuyente en su totalidad.
- Del casillero 783 y 784 de Costo – Gasto de Depreciación no acelerada de activos fijos, la Administración Tributaria glosa el gasto de depreciación correspondiente a obras de infraestructura categorizadas en el mapeo de cuentas contables como “Otros activos”, los cuales corresponden según lo corroborado por el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas, a obras de campo como canales, alcantarillas, vías para riego y guardarrayas, cabe indicar que el contribuyente ha considerado este rubro de activos con una vida útil de depreciación de 5 años, reflejando un gasto acelerado, no obstante los argumentos de sustento por parte de éste, indican que no se tratan de obras de infraestructura sino de obras de campo elaboradas en el mismo terreno, a trabajos de adecuación de caminos internos, canales de drenaje y riego, construcción de banquetas y muros, por lo que manifiestan que no estarían sujetas a depreciación a 20 años como lo supone la Administración Tributaria. El contribuyente adicionalmente, presenta como evidencia un informe técnico de campo que constituye un estudio técnico de los especialistas de riego y siembra.

En este motivo de glosa, se ha podido analizar que el contribuyente menciona que no se tratan de bienes inmuebles como lo indica la Administración Tributaria, más bien el sujeto pasivo, ha considerado en sus argumentos de derecho lo referido en el Art. 17 del Código Tributario, relacionado con la Calificación del hecho generador, basándose en que el criterio que se aplique para este caso delimitado corresponda a las situaciones o realidades económicas que existan verdaderamente. Es por este tipo de cuestiones que se crean controversias donde el contribuyente se ve afectado por la observación de la Administración Tributaria.

- De los casillero 717 y 718 de Costo - Gasto de Beneficios sociales, indemnizaciones y otras remuneraciones que no constituyen materia gravada de IESS, la Administración tributaria determina como motivo de glosa los valores cancelados por el contribuyente durante el ejercicio fiscal 2008 por concepto de bonificación voluntaria y reconocimiento de valores voluntarios en las liquidaciones de haberes y que no fueron objeto de aportación al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

En este caso el contribuyente presenta como argumentos para desvirtuar la glosa, el precedente de que dichos valores cancelados en calidad de bonificaciones, fueron pagadas por única vez, por lo que no corresponden a una bonificación recurrente o de carácter normal para el trabajador, este beneficio por ésta única vez, se dio en resarcimiento de un perjuicio hacia al trabajador por los años que formó parte de esta figura de contratación ya que estaban bajo la modalidad de tercerización y con la aparición del Mandato Constituyente No. 8 deberían ser contratados directamente por la empresa que contrató el servicio de intermediación laboral.

- De los casilleros 737 y 738 de Costo – Gasto de Provisiones para jubilación patronal, la Administración Tributaria pretende glosar el cargo a resultados en el ejercicio fiscal 2008 el valor correspondiente a la provisión para pagos de pensiones jubilares establecida por los especialistas de la materia, conforme lo indican los estudios actuariales elaborados por ésta para dicho ejercicio fiscal. Las principales razones por las cuales la Administración Tributaria pretende glosar aquel casillero son las siguientes: el numeral 9 del Art. 32 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que no podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: “Los costos y gastos que no se hayan cargado a las provisiones respectivas a pesar de habérselas constituido”; y, la provisión cargada a resultados está compuesta por provisiones efectuadas por jubilados, y de acuerdo al numeral 13 del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2008, señala: “La totalidad de las provisiones para atender el pago de desahucio y de pensiones jubilares patronales, actuarialmente formuladas por empresas especializadas o profesionales en la materia, siempre que, para las segundas, se refieran a personal que haya cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa;” aclarándose en el literal f) del numeral 1) del Art. 25 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el año 2008 “(...) para el caso de las provisiones por pensiones jubilares patronales, referirse a los trabajadores que hayan cumplido por lo menos diez años de trabajo en la misma empresa”, además en el Art. 9 del Código de Trabajo, vigente en el año 2008, establece, “Concepto de trabajador.- La persona que se obliga a la prestación del servicio o a la ejecución de la obra se denomina trabajador y puede ser empleado u obrero.” Y como definición de “Jubilado” de acuerdo a la Real Academia de la Lengua es “Persona que ha dejado de trabajar y percibe una

pensión”, no considerándose a las personas jubiladas como trabajadores, de estas primeras no se podrá aplicar la deducción por Provisiones para Jubilación patronal establecida en la Ley de Régimen Tributario Interno. Es más, la Administración Tributaria señala en el Acta de Determinación Tributaria, que no desconoce los resultados de los estudios actuariales elaborados por la compañía especialista en estudios actuariales, puesto éstos son los que confirman que el ajuste contable que realiza el contribuyente, es en base a resultados por provisiones por jubilados, no obstante, si desconoce lo que establece la empresa especialista en referencia a que ese valor es deducible de Impuesto a la Renta.

- Del casillero 754 de Costo de intereses bancarios local, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto de intereses bancarios locales pagados por el contribuyente a instituciones financieras locales, según nuevo cálculo realizado por el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas, por haberse excedido las tasas de interés del Banco Central del Ecuador (BCE), además de no haberse presentado los contratos que soporten tales crédito percibidos.

En esta situación, el contribuyente mencionó que proporcionará la documentación de respaldo necesaria que sustentarla glosa observada por la Administración Tributaria, justificando los valores de intereses pagados a dichas instituciones financieras en base a los contratos firmados, tablas de amortización y siempre por debajo de la tasa máxima referencial activa para este tipo de préstamos.

- Del casillero 756 de Gasto de intereses bancarios del exterior, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto de intereses bancarios

del exterior pagados por el contribuyente a instituciones financieras del exterior, según nuevo cálculo realizado por el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas, por haberse excedido las tasas de interés del Banco Central del Ecuador (BCE), además de no haberse presentado los registros en el Banco Central del Ecuador (BCE).

El contribuyente alega que proporcionará la documentación de respaldo necesaria que sustenta lo actuado por ella, así como aclara la diferencia observada por la Administración Tributaria justificando los valores de intereses pagados a dichas instituciones financieras en base a los contratos firmados, tablas de amortización y siempre por debajo de la tasa máxima referencial activa para este tipo de préstamos.

- Del casillero 767 del Costo pérdida en venta de activos / no relacionadas, la Administración Tributaria pretende glosar una pérdida en venta de un activo fijo del contribuyente llevada a cabo en el año 2008, pues alega que esta pérdida en venta no sería un gasto deducible según la normativa tributaria vigente.

El contribuyente por su parte, indica al respecto, que dicha pérdida en venta si debería ser deducible en materia de Impuesto a la Renta, pues corresponde al valor no depreciado aún del activo adquirido en años pasados por el mismo contribuyente y que sí fue desembolsado al proveedor al cual fue adquirido, además de ser un activo que generó ingresos gravados durante su vida útil.

- Del casillero 799 de Total de Costo y Gasto de venta, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto relacionado con la Factura No. 70 emitida por la compañía Gallefortu S.A, por no haber observado el medio

de pago, conforme lo señala el Art. 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno al ser un pago mayor a USD 5.000,00 que se vincule al pago de la factura antes señalada.

El contribuyente por su lado, indica que proporcionó a la Administración Tributaria el cheque girado por exactamente el valor de la factura antes mencionada, más el IVA y menos las Retenciones correspondientes, no obstante ratifica la glosa argumentando que el cheque fue girado a nombre del Banco Bolivariano y no directamente a nombre de Gallefortu S.A., a pesar de haber constatado el sello de cesión de la factura en la parte posterior de la misma, acción efectuada por Gallefortu S.A., pero desconocida y no aceptada por el equipo de auditores, por cuanto según ellos dicha cesión debería contener alguna a firma de la compañía en mención. Además de que el texto de la factura hace referencia a una letra de cambio la cual no cumple con los requisitos establecidos en el Art. 410 de la Sección 1 de la creación y forma de la letra de cambio, del Título VIII De la Letra de Cambio; del Código de Comercio, “especialmente con la firma de la persona que emita (librador o girador)”. Y por lo tanto no logra cerrar el vínculo de pago, intermediado financieramente para el gasto generado por la Factura No. 70 de Gallefortu S.A.

- Del casillero 799 de Gasto de Sueldos, salarios y demás remuneraciones; beneficios sociales, aportes al IESS a través de tercerizadoras, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto de sueldos a tercerizadoras, debido a que el contribuyente no ha proporcionado las facturas soportes del reembolso que sustentan aquel gasto por concepto de Seguro Médico de Vida e Indemnizaciones y Renovaciones.

- Del casillero 732 de Gasto de promoción y publicidad, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto relacionado con el pago de facturas de las compañías Norlop Thompson Asociados S.A., de Maruri Publicidad DMP S.A. y Oniert S.A. por concepto de publicidad televisiva, argumentando que las mismas correspondieron a facturas de reembolso de gastos por las cuales no se adjuntaron todos los comprobantes soportes originales del proveedor inicial que sustenten los valores reembolsados, y por lo tanto, la documentación presentada por el contribuyente no cumple con lo establecido en los Arts. 27, 33, 116 y 133 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno que tratan sobre los procedimientos de la deducibilidad del gasto.

En su defensa el contribuyente manifiesta que durante el proceso de determinación, el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas pudo observar claramente que se presentó los comprobantes de retención en la fuente que efectuó para estas facturas de las agencias de publicidad, por la totalidad de los valores cobrados en tales documentos. De igual manera, el equipo de auditores pudo observar que las facturas presentadas incluían la comisión cobrada por la gestión de publicidad en TV, además de otros costos incurridos, sobre los cuales se gravó el IVA por la totalidad, caso que se diferencia de las facturas de reembolso de gastos, en donde la comisión se factura por separado y solo grava IVA por esta.

- Del casillero 785 y 786 de Costos - Gastos Amortizaciones, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto de amortización del Proyecto SAP, basándose en que el contrato de licenciamiento del software firmado con la compañía Maint Cía. Ltda., le otorga el derecho de uso de la licencia a un tercero. y no directamente al contribuyente y por ende asume que no ha podido observar un vínculo en el gasto

efectuado por el contribuyente y por tanto no ha podido corroborar la pertinencia del gasto.

El contribuyente presentó una carta aclaratoria de la compañía MQA Dos Soluciones Empresariales S.A., en la cual certifican que la licencia SAP fue utilizada por el contribuyente a partir del ejercicio fiscal 2006; adicionalmente se exhibió un detalle impreso de la amortización del programa SAP donde constan las facturas emitidas por Maint Cía. Ltda., y otros proveedores involucrados en la adquisición del software SAP, además de copias de las facturas que lo sustentan.

- Del casillero 785 y 786 de Costo - Gastos Amortizaciones, la Administración Tributaria pretende glosar el gasto de amortización de los cireles, argumentando que el contribuyente no presentó un contrato en el cual se pueda comprobar que el plazo de amortización de los mismos es de 36 meses, y define que el plazo debería ser de 20 años al no existir un documento por escrito que señale lo contrario, soportándose en el Art. 12 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El contribuyente indica que esta presunción la hace el equipo de auditores del Servicio de Rentas Internas basándose en una norma general de amortización de intangibles, sin atender a las condiciones reales económicas del negocio. Por lo que procedió a calcular la amortización de los cireles en un plazo de 20 años como si se tratara de un bien intangible, determinando únicamente una amortización deducible y glosando la diferencia del gasto.

El contribuyente indica que presentó documentación soporte que comprueba sin lugar a duda o interpretación que los cireles o sellos, de los productos que comercializa y que han variado en el tiempo en un periodo

mucho menor al establecido por el Servicio de Rentas Internas, motivo por el cual estableció como política contable que la amortización de los cireles deberá ser en un promedio de 3 años y no en el mismo ejercicio económico como un gasto corriente, atendiendo a la realidad económica del negocio, así como a efectos de reflejar una mayor razonabilidad de los estados financieros de la Compañía. Como prueba de esto los Auditores Financieros Externos Hansen-Holm Partners nunca han cuestionado el gasto de amortización cargado a resultados.

- Del casillero 722 de Gasto – Honorarios profesionales y dietas, la Administración Tributaria glosa aquel gasto por el motivo de no deducibilidad de transacciones efectuadas durante el ejercicio económico 2008 con el proveedor Consorcio Nobis, el contribuyente respecto al convenio de prestación de servicios presentado por Consorcio Nobis, que pretende soportar la relación comercial de ésta con el contribuyente durante el ejercicio fiscal 2008, se establece que dicho instrumento únicamente representa ley entre las partes intervinientes conforme lo señala el artículo 1588 del Código Civil, por lo tanto tal convenio proporcionado refleja únicamente una relación entre Consorcio Nobis y el contribuyente y no necesariamente para terceros. Sin embargo, de la documentación analizada en el proceso de determinación y las diligencias llevadas a cabo el sujeto pasivo auditado no ha demostrado documentadamente que efectivamente se hayan desarrollado la mentadas asesorías, debido a que no presentó informes de trabajo, reportes de control u otros soportes correspondientes que evidencien la prestación del servicio de asesoría técnica, brindado al contribuyente, por lo que, esta Administración Tributaria no ha podido corroborar fehacientemente las deducibilidad de los gastos correspondientes al

servicio de asesoría técnica proporcionado por Consorcio Nobis al contribuyente durante el ejercicio económico 2008.

- Del casillero 728 de Gasto – Mantenimiento y Reparaciones, la Administración Tributaria presenta el motivo de glosa de documentación soporte no presentada, en donde indica que el contribuyente no proporcionó documentación respecto a comprobantes de venta ni medios de pago en relación a las transacciones listadas en el anexo que forma parte integral del acta de determinación.

En este motivo de glosa, y de acuerdo a lo argumentado por el contribuyente, éste no posee documentación física que soporte la deducibilidad de aquellos gastos registrados por concepto de mantenimiento y reparaciones, lo que refleja que el contribuyente no está cumplimiento con los preceptos legales establecidos en la norma tributaria respecto de las deducciones, para que los costos y gastos sean deducibles, aquellos deben estar debidamente sustentados en comprobante de venta de conformidad con los requisitos del Reglamento de Comprobante de Ventas, Retención y Documentos Complementarios. Aquí se observa que el contribuyente ha tomado como deducción valores de los cuales ni siquiera posee sustento físico alguno.

- Del casillero 790 de Gasto – Pagos por otros servicios, la Administración Tributaria presenta el motivo de glosa de documentación soporte no presentada, en donde indica que el contribuyente no proporcionó documentación respecto a comprobantes de venta ni medios de pago en relación a las transacciones listadas en el anexo que forma parte integral del acta de determinación, debido a que el sujeto pasivo le corresponde presentar los documentos que sustentan su contabilidad, pues su sola afirmación o registro contable, no puede constituirse en sí mismo

sustento suficiente y está obligado a probar los hechos económicos de las mismas. Asimismo, el Servicio de Rentas Internas, indica otro motivo de glosa de transacciones no soportadas con medios de pago, mencionando que el contribuyente no proporcionó documentación soporte respecto a los medios de pago en relación a las transacciones listadas aquel anexo de la respectiva acta de determinación. Adicionalmente, glosa por concepto de transacciones parcialmente soportadas con medios de pagos, manifestando que proporcionó parcialmente documentación referente a los medios de pago de las transacciones listadas en el anexo remitido del acta de determinación. Finalmente, en este mismo casillero, refiere otro motivo de glosa por transacciones no soportadas en comprobantes de venta.

El contribuyente alega y permite identificar que aquellas transacciones fueron reconocidas en su momento en la conciliación tributaria como gastos no deducibles a efectos de la determinación del impuesto a la renta, es decir reconoció dicha partida contable como no deducible, por lo que la Administración Tributaria procede a dar de baja aquella glosa.

5.2. CASOS GANADOS Y CASOS PERDIDOS POR LOS CONTRIBUYENTES

Preliminarmente se realizará un análisis de los principales datos obtenidos por el Servicio de Rentas Internas en temas referentes a la cartera activa, cartera suspendida en función de los actos de determinación y los resultados de los juicios en las diversas instancias tanto con el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia.

Posteriormente, se analizará algunos casos en donde se muestran las posturas de victorias y pérdidas por los contribuyentes en juicios impugnados hasta la instancia de la Corte Nacional de Justicia.

a) Cartera activa

La cartera activa comprenden las deudas que mantienen los contribuyentes con el Servicio de Rentas Internas y por ende será cobrada, salvo que sobre ella se efectúe un proceso de impugnación, en cuyo caso se convertirá en cartera suspendida, la cual permanecerá así hasta que se emita una resolución administrativa (si no hubiere sido emitida antes) o una sentencia por la vía judicial.

CARTERA ACTIVA POR TIPO DE DOCUMENTO								
TIPO DE DOCUMENTO	ENERO A DICIEMBRE 2011		ENERO A DICIEMBRE 2012		ENERO A DICIEMBRE 2013		ENERO A JUNIO 2014	
	MONTO (Miles de Dólares)	%						
	ACTAS DE DETERMINACIÓN	157,635	35.14%	273,452	39.92%	239,687	33.73%	345,487
ANTICIPOS RENTA	114,377	25.49%	51,718	7.55%	62,817	8.84%	45,040	4.98%
CEP'S	32,253	7.19%	46,923	6.85%	53,651	7.55%	123,724	13.68%
DÉBITOS RECHAZADOS	23,257	5.18%	23,085	3.37%	28,780	4.05%	46,849	5.18%
DECLARACIÓN	1,336	0.30%	4,658	0.68%	1,208	0.17%	1,176	0.13%
LIQUIDACIÓN DE ANTICIPOS	429	0.10%	959	0.14%	1,066	0.15%	1,176	0.13%
LIQUIDACIÓN DE MULTAS	7	0.00%	21	0.00%	-	0.00%	-	0.00%
LIQUIDACIÓN DE VEHÍCULOS	80	0.02%	69	0.01%	71	0.01%	-	0.00%
LIQUIDACIÓN DE PAGO	80,031	17.84%	200,020	29.20%	208,492	29.34%	226,014	24.99%
RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA	8,666	1.93%	30,688	4.48%	14,425	2.03%	6,783	0.75%
RESOLUCIÓN DE RECURSO DE REVISIÓN	649	0.14%	959	0.14%	1,137	0.16%	2,623	0.29%
RESOLUCIÓN SANCIONATORIA	950	0.21%	1,096	0.16%	924	0.13%	1,085	0.12%
TÍTULOS DE CRÉDITO	28,972	6.46%	51,375	7.50%	98,348	13.84%	104,460	11.55%
TOTAL	448,642	100.00%	685,022	100.00%	710,605	100.00%	904,416	100.00%

Tabla 1: 5.2.a. Cartera Activa por Tipo de Documento

Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los autores

Como se puede apreciar en el cuadro precedente, el monto más importante de la cartera activa gestionada a nivel general, por el Servicio

de Rentas Internas, corresponde a las actas de determinación tributaria, cuyo promedio de cobertura sobre el total de la cartera activa es de 36.75%. Nótese que existe un incremento significativo entre los montos por cobrar por concepto de actas de determinación tributaria entre el año 2011 y el primer semestre de 2014, el cual asciende a miles de \$187,852. Es evidente la importancia que tienen las actas de determinación tributaria y su implicancia económica, tanto para el Servicio de Rentas Internas como para los sujetos pasivos, como se ha podido observar durante el transcurso de este trabajo, el Servicio de Rentas Internas, designada como Administración Tributaria para la gestión y recaudación de tributos, tiene la facultad determinadora y es realista la magnitud y presencia de su atribución en los diversos procesos de fiscalización emprendidos durante los años mencionados a los sujetos pasivos.

b) Cartera suspendida

La cartera suspendida corresponde a aquellas obligaciones de los sujetos pasivos cuya acción de cobro por parte del Servicio de Rentas Internas permanece detenida temporalmente, debido a impugnaciones, reclamos administrativos, entre otros, hasta que éstas sean resueltas.

El cuadro expuesto a continuación presenta monetaria y porcentualmente cómo está compuesta la cartera suspendida:

CARTERA SUSPENDIDA POR TIPO DE DOCUMENTO								
TIPO DE DOCUMENTO	ENERO A DICIEMBRE 2011		ENERO A DICIEMBRE 2012		ENERO A DICIEMBRE 2013		ENERO A JUNIO 2014	
	MONTO (Miles de Dólares)	%						
ACTAS DE DETERMINACIÓN	1,181,320	59.19%	1,469,225	61.09%	1,707,332	61.61%	1,731,836	61.28%
ANTICIPOS RENTA	32,002	1.60%	18,817	0.78%	17,783	0.64%	11,281	0.40%
CEP'S	466	0.02%	607	0.03%	678	0.02%	665	0.02%
DÉBITOS RECHAZADOS	812	0.04%	824	0.03%	902	0.03%	915	0.03%
DECLARACIÓN	2,380	0.12%	457	0.02%	459	0.02%	457	0.02%
LIQUIDACIÓN DE ANTICIPOS	3,030	0.15%	5,943	0.25%	8,531	0.31%	10,528	0.37%
LIQUIDACIÓN DE MULTAS	32	0.00%	51	0.00%	51	0.00%	51	0.00%
LIQUIDACIÓN DE VEHÍCULOS	3	0.00%	3	0.00%	3	0.00%	3	0.00%
LIQUIDACIÓN DE PAGO	99,456	4.98%	118,469	4.93%	107,758	3.89%	108,126	3.83%
RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA	563,318	28.23%	634,019	26.36%	733,520	26.47%	741,607	26.24%
RESOLUCIÓN DE RECURSO DE REVISIÓN	43,908	2.20%	46,671	1.94%	44,783	1.62%	47,833	1.69%
RESOLUCIÓN SANCCIONATORIA	11,416	0.57%	10,356	0.43%	10,369	0.37%	12,063	0.43%
TÍTULOS DE CRÉDITO	57,523	2.88%	99,569	4.14%	139,173	5.02%	160,536	5.68%
TOTAL	1,995,665	100.00%	2,405,010	100.00%	2,771,341	100.00%	2,825,903	100.00%

Tabla 2: 5.2.b Cartera Suspendida por Tipo de Documento

Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los autores

Las actas de determinación tributaria abarcan el mayor porcentaje de acciones de cobro suspendidas, cuyo porcentaje sobre el total de la cartera suspendida oscila entre el 59.19% y el 61.61%. Aunque la representación porcentual de las actas de determinación por cada año individualmente no varía significativamente, sí existe un incremento importante entre los períodos 2011 y el primer semestre de 2014 y sólo el monto de éste último (miles de \$1,731,836) supera a los montos de los años completos anteriores.

En el año 2013 y el primer semestre de 2014 el 89.52% y el 88.79% de la cartera suspendida, respectivamente, se encuentra en procesos de impugnación ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal y, del mismo modo, el 9.68% y el 10.03% se encuentra inmerso en reclamos los cuales serán resueltos por la vía administrativa, es decir, por el Servicio de Rentas Internas.

A continuación se muestra un cuadro donde se presentan los montos de la cartera vencida utilizados como base para determinar los porcentajes mencionados en el párrafo anterior:

MONTO CARTERA SUSPENDIDA POR TIPO					
AÑO	IMPUGNACIÓN (Miles de USD)	JUICIO DE EXCEPCIÓN (Miles de USD)	RECLAMO (Miles de USD)	OTROS (Miles de USD)	TOTAL (Miles de USD)
2013 (enero a diciembre)	2,338,575	142,262	268,141	22,363	2,771,341
2014 (enero a junio)	2,375,549	133,609	283,498	33,247	2,825,903
Variación monetaria	36,974	-8,653	15,357	10,884	54,562
Variación porcentual	1.58%	-6.08%	5.73%	48.67%	1.97%

Tabla 3: 5.2.b.1 Cartera Suspendida por Tipo de Documentos

Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los autores

5.2.1. RESULTADOS DE JUICIOS CON EL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL

A continuación se presenta una tabla donde se resume los resultados de las acciones de impugnación presentadas ante el Tribunal de lo Fiscal:

DISTRIBUCIÓN DE LOS JUICIOS EN EL TRIBUNAL DE LO FISCAL								
RESULTADO	ENERO A DICIEMBRE 2011		ENERO A DICIEMBRE 2012		ENERO A DICIEMBRE 2013		ENERO A JUNIO 2014	
	No.	%	No.	%	No.	%	No.	%
CON SENTENCIA A FAVOR SRI	415	49.29%	368	40.89%	422	42.20%	104	50.24%
DECLARADOS EN ABANDONO (DE SUJETO PAS.)	99	11.76%	206	22.89%	267	26.70%	2	0.97%
CON DESISTIMIENTO (DE SUJETO PAS.)	12	1.43%	10	1.11%	14	1.40%	4	1.93%
CON SENTENCIA PARCIAL A FAVOR SRI	69	8.19%	77	8.56%	70	7.00%	33	15.94%
CON SENTENCIA PARCIAL A FAVOR SUJETO PAS.	7	0.83%	65	7.22%	50	5.00%	22	10.63%
CON SENTENCIA EN A FAVOR SUJETO PAS.	240	28.50%	174	19.33%	177	17.70%	42	20.29%
TOTAL	842	100.00%	900	100.00%	1000	100.00%	207	100.00%

Tabla 4: 5.2.1.1 Resultados de Juicios en el Tribunal Distrital de lo Fiscal

Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los autores

Las sentencias a favor del Servicio de Rentas Internas dictadas por el Tribunal de lo Fiscal representan la mayor población de resultados en los juicios, con un promedio aproximado al 45% entre 2011 y el primer semestre de 2014. Estas sentencias han tenido una reducción del 8.40% entre los años 2011 y 2012, con 49.29% y 40.89% sobre el total de resultados de los juicios, respectivamente, mientras que de 2012 a 2013 hubo un incremento del 1.31%, muy inferior en comparación con el decremento mencionado anteriormente. En el primer semestre del año 2014 los juicios a favor del SRI abarcan el 50.24% del total de los resultados, habiéndose incrementado en 8.04% por encima del porcentaje correspondiente al año completo 2013.

Los juicios encaminados en el Tribunal de lo Fiscal declarados en abandono registran un incremento considerable y progresivo entre los años 2011 y 2013, con 11.76% y el 26.70%, respectivamente. Sin embargo, en el primer trimestre transcurrido de 2014, sólo el 0.97% de los procesos han sido declarados como tal.

En cuanto a aquellos procesos judiciales sobre los cuales los sujetos pasivos han desistido, registran un promedio inferior al 1.50% entre 2011 y 2013, sin embargo, en sólo el primer trimestre de 2014 los desistimientos ascienden al 1.93%.

Es importante mencionar para efectos analíticos se debe considerar que los juicios declarados en abandono o con desistimiento deben ser sumados a las sentencias a favor del Servicio de Rentas Internas, ya que al ser declarados como tales, el sujeto pasivo renuncia a continuar el proceso de impugnación y, por ende, también a la posibilidad de ganar total o parcialmente el juicio, en otras palabras, inherentemente existe una aceptación del sujeto pasivo a la determinación realizada por el SRI.

Considerando lo expuesto anteriormente, se puede notar que los resultados favorables para el SRI, con sentencia o no, ascienden al 62.47%, 64.80%, 70.30% y 53.14% por los años 2011, 2012, 2013 y el primer semestre de 2014, respectivamente. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que en dichos porcentajes no se ha incluido las sentencias parcialmente a favor del SRI.

Las sentencias parciales a favor en los períodos antes mencionados abarcan el 9.03%, 15.78%, 12% y 26.57%, notándose un incremento relativamente importante en el último período. De las sentencias parciales a favor, en promedio, el 23.68% corresponde a sentencias favorables inclinadas hacia el SRI, frente al 5.92% (promedio) favorablemente hacia los sujetos pasivos.

En resumen y respectivamente, en los períodos sujetos a análisis, hubo 842, 900, 1,000 y 207 procesos llevados judicialmente, de los cuales 595, 661, 773 y 143 casos tuvieron resultados favorables para el SRI, frente a 247, 239, 227 y 64 casos con resultados favorables para el sujeto pasivo, entendiéndose como favorable los juicios con sentencias a favor, en abandono, desistidos, así como parcialmente a favor. Además, es notable que el número de juicios en los cuales los sujetos pasivos optan por mediarlos con el Tribunal de lo Fiscal aumenta progresivamente en los últimos años.

Los resultados de los juicios analizados anteriormente pueden ser resumidos gráficamente de la siguiente manera:

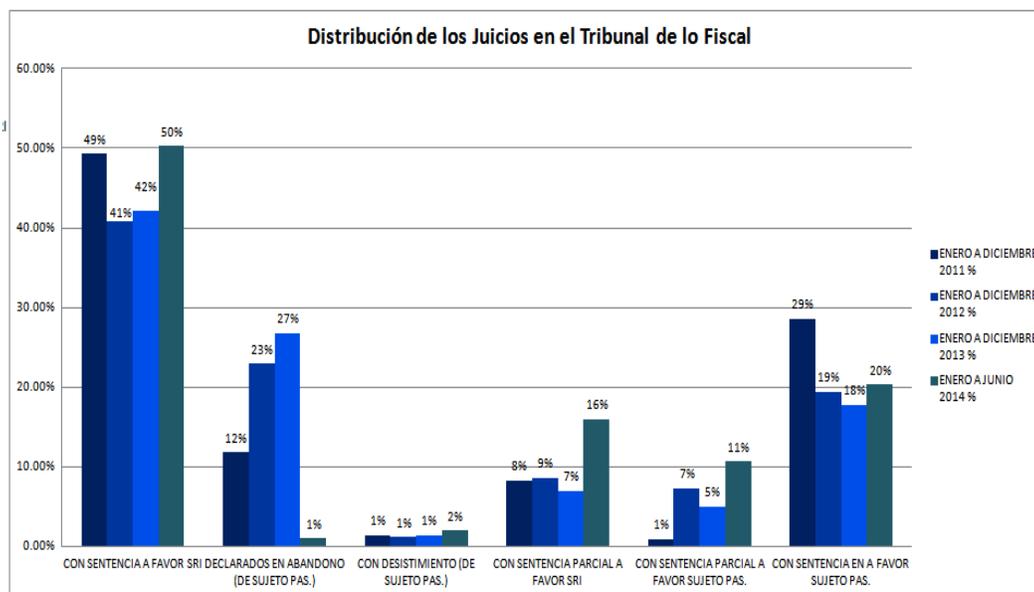


Gráfico 5: 5.2.1.2 Distribución de los Juicios en el Tribunal de lo Fiscal
Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas
Elaboración: Los autores

5.2.2. RESULTADOS JUICIOS CON CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

A continuación se presenta una tabla en la cual se puede apreciar un resumen de las sentencias de los juicios presentados ante la Corte Nacional de Justicia:

JUICIOS CON SENTENCIA A FAVOR EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA				
RESULTADO	ENERO A DICIEMBRE 2011	ENERO A DICIEMBRE 2012	ENERO A DICIEMBRE 2013	ENERO A JUNIO 2014
JUICIOS CON SENTENCIA A FAVOR SRI	63	120	270	52
JUICIOS CON SENTENCIA A FAVOR SUJETO PAS. Y PARCIAL	38	45	152	29
TOTAL JUICIOS CON SENTENCIA	101	165	422	81
% SENTENCIAS A FAVOR SRI	62.38%	72.73%	63.98%	64.20%
% SENTENCIAS A FAVOR SUJETO PAS. Y PARCIAL	37.62%	27.27%	36.02%	35.80%

Tabla 5: 5.2.2.1 Distribución de los Juicios en la Corte Nacional de Justicia
Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas
Elaboración: Los autores

Los juicios mediados en la Corte Nacional de Justicia se han incrementado progresivamente en los últimos años, de 101 a 422 casos, entre los ejercicios económicos 2011 y 2013, respectivamente. Considerando este incremento y el de los casos presentados ante el Tribunal de lo Fiscal, se puede pensar que los sujetos pasivos están cada vez más decididos en tomar otras vías además de la administrativa, en otras palabras, llegar a última instancia.

Los procesos resueltos y comprendidos entre los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014, cuya sentencia falló a favor del Servicio de Rentas Internas, tienen un promedio de 65.82%, mientras que el promedio de aquellos en que hubo fallo a favor del sujeto pasivo y de las sentencias parciales es del 34.18%. El período 2012 fue en el que las sentencias a favor del SRI tuvieron la mayor cobertura, con el 72.73% sobre el total de juicios llevados a la Corte Nacional de Justicia.

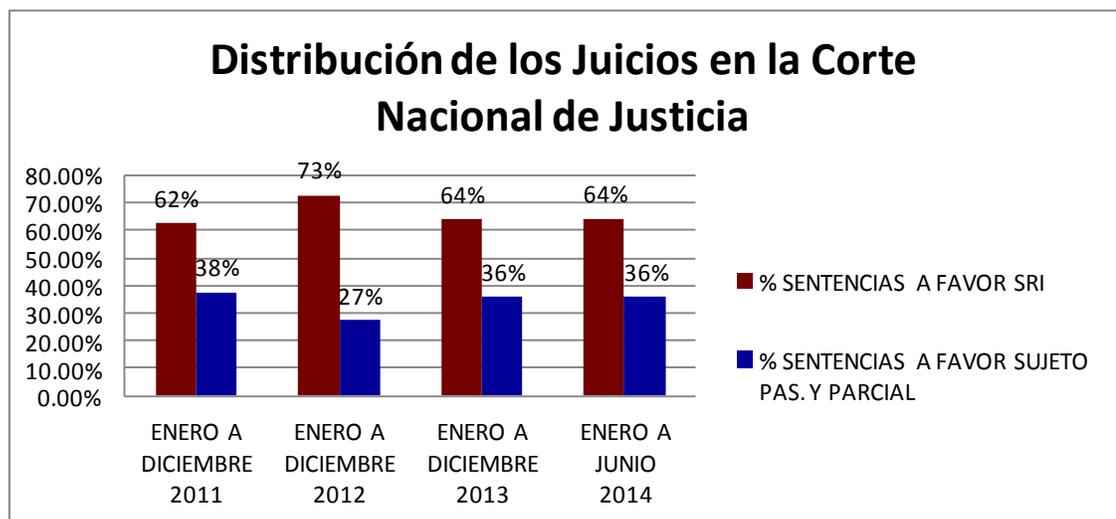


Gráfico 6: 5.2.2.2 Distribución de los Juicios en la Corte Nacional de Justicia
Fuente: Informes de Labores de los años 2011, 2012, 2013 y primer semestre de 2014 del Servicio de Rentas Internas
Elaboración: Los autores

5.2.3. CASOS ESPECÍFICOS DE IMPUGNACIONES EN LA VÍA ADMINISTRATIVA Y LA VÍA JUDICIAL

A continuación se presentan casos escogidos de Autos y Sentencias emitidos por la Sala de Contencioso Tributario (Corte Nacional de Justicia), en los cuales los fallos por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal fueron casados o apoyados total o parcialmente a favor o en contra de los contribuyentes.

5.2.3.1. CASO 1: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

El caso expuesto a continuación corresponde al Juicio de Impugnación No. 0035-2009, recurso de casación No. 13-2013, en los cuales el contribuyente, denominado jurídicamente como Pesquera Betty C. Pesbec S.A., mediante su Representante Legal, figura como actor o demandante y el Servicio de Rentas Internas, mediante el Procurador Judicial del Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí, figura como demandado, en un proceso en el cual tanto el Tribunal Distrital de lo Fiscal y como la Corte Nacional de Justicia fallaron a favor del actor sentencia.

El Servicio de Rentas Internas impuso una glosa debido a que la Compañía no efectuó las retenciones en la fuente por los pagos realizadas a otras compañías domiciliadas en Panamá. La compañía impugnó el acta de determinación derivada de la glosa amparándose en el Convenio de la Haya, alegando que, de acuerdo a dicho cuerpo normativo, sus gastos son válidos ya que fueron examinados por auditores externos y el informe que éstos emitieron fue debidamente legalizado por un Notario Público de Panamá y, en efecto, son documentos públicos que están dentro del alcance del convenio.

De acuerdo a la Administración Tributaria, el Tribunal Distrital de lo Fiscal de Manabí, en su sentencia dictada el 1 de noviembre de 2011, no consideró que el Convenio de la Haya no exime a la compañía ejercer la función de agente de retención por pagos al exterior, por lo tanto, de efectuar las retenciones correspondientes, y como consecuencia los gastos por los pagos realizados en el exterior no pueden ser tomados como deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta. Respecto al Convenio de la Haya, la Administración Tributaria manifiesta que la aplicación de dicha norma excluye documentación relacionada a transacciones u operaciones económicas y comerciales ya que éstas no están dentro de su alcance, habiendo sido dicho convenio malinterpretado, justificando al actor o sujeto pasivo por la falta de aplicación de varios artículos de las normas tributarias, en lugar de imponer efectuar las retenciones o en su defecto, asumirlas, sin perjuicio de la no deducibilidad del gasto sobre el cual no se retuvo. Por lo expuesto anteriormente, el demandado consideró que la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal entra en causal de invalidez. Por lo mencionado anteriormente, el demandado manifestó la existencia de vicios en el proceso judicial presentado ante el tribunal, por haber aplicado erróneamente un cuerpo legal.

Por su parte, el Consejo Nacional de Justicia manifestó que el proceso judicial expedido en el Tribunal Distrital de lo Fiscal no adolece de vicios, que el convenio, que tiene una supremacía mayor a las normas tributarias, fue correctamente aplicado, además de mencionar una resolución administrativa en la cual el Servicio de Rentas Internas reconocía la validez de la aplicación de dicho convenio para operaciones comerciales similares. Por lo tanto, el 12 de noviembre de 2013, se rechaza el recurso de casación presentado por la

administración tributaria, ratificando la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

5.2.3.2. CASO 2: SENTENCIA EN EL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE Y SENTENCIA PARCIAL EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

El caso descrito a continuación corresponde al Juicio de Impugnación No. 09504-2010-0153, recurso de casación No. 520-2012, en los cuales el contribuyente Almacenes De Prati S.A., mediante su Representante Legal, figura como actor o demandante y el Servicio de Rentas Internas, representado por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, figura como demandado, en un proceso en el cual el Tribunal Distrital de lo Fiscal concluyó con una sentencia a favor del actor, pero que posteriormente fue casada parcialmente por la Corte Nacional de Justicia.

El Servicio de Rentas Internas impuso el recurso de casación el 4 de julio de 2012, expresando inconformidad respecto a la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, quien falló completamente a favor del actor y de esa manera infringió la normativa tributaria, eludiendo varios artículos de ésta. La administración tributaria consideró varias causales de casación siendo aceptada por el Consejo Nacional de Justicia sólo aquella referente a malinterpretaciones en las normas de derecho una.

A continuación se detalla las glosas impuestas por el demandado en el año 2006 y los correspondientes motivos con los que avala la petición de casación ante la Corte Nacional de Justicia:

- Se impuso una glosa debido a un mal cálculo de la amortización de ciertos activos, deduciendo \$5,859 en exceso, debiendo ser considerados como gastos no deducibles. El Servicio de Rentas Internas expresó que el Tribunal Distrital de lo Fiscal no consideró los errores de cálculo de la amortización (días de amortización en el año y los porcentajes permitidos), tomando en cuenta únicamente como prueba fehaciente la documentación que sustenta la adquisición de los activos.

- La provisión para cuentas incobrables registrada en los libros contables supera el porcentaje permitido por la normativa tributaria, sin embargo, el excedente fue considerado por la compañía como gasto no deducible para efectos de Impuesto a la Renta. Si bien lo mencionado anteriormente es una práctica correcta, el Servicio de Rentas Internas encontró que en el período sujeto a determinación, el contribuyente tuvo un recuperación de cartera, es decir, hubieron cobros de cartera vencida de años anteriores sobre la cual ya se había efectuado la provisión y el ingreso surgido por la recuperación de cartera fue considerado un ingreso exento, por cuanto no corresponde a un ingreso ordinario, además de que en esencia, el ingreso constituye la reversión de un gasto que fue tomado como no deducible anteriormente. En efecto, existe una disminución errónea de la base imponible para la determinación del Impuesto a la Renta, ya que el ingreso en cuestión por la recuperación de la cartera, no se encuentra especificado entre los ingresos exentos.

- Respecto a pagos efectuados al exterior, el Servicio de Rentas Internas tiene la potestad de exigir a los contribuyentes: facturas, diarios contables, medios y comprobantes de pago, entre otros que sustenten los gastos. Sin embargo, en el contribuyente nunca presentó sustentos

relacionados a la forma y medio de pago, por lo que no se puede comprobar el ciclo del gasto completamente.

En base a las pruebas presentadas por el demandado, la Corte Nacional de Justicia dictó la sentencia parcialmente, ratificando sólo las glosas impuestas por la provisión de cuentas incobrables y los gastos del exterior; en el primer caso por considerar que los ingresos por recuperación de cartera no constan en la normativa tributaria como ingresos exentos y en el segundo caso por no presentar soportes relacionados al medio de pago del gasto, y considerando que tanto el cálculo de la amortización como los soportes de los activos son válidos.

5.2.3.3. CASO 3: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL A FAVOR Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE

El presente caso corresponde al Juicio de Impugnación No. 2005-6417, recurso de casación No. 530-2013, en los cuales que la compañía Unilever Andina Ecuatoriana S.A., mediante su Representante Legal, figura como actor y el Servicio de Rentas Internas, mediante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral, figura como demandado, en un proceso cuya sentencia ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal finalizó con una sentencia a favor del actor, pero que posteriormente fue casada por la Corte Nacional de Justicia.

El Servicio de Rentas Internas presentó el recurso de casación sobre la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal el 7 de octubre de 2011, alegando la existencia de una mala interpretación de las normas de derecho, infringiendo así varios artículos de la normativa tributaria vigente en el período de 1999.

La glosa impuesta fue motivada por revalorizaciones y reactivación de activos totalmente depreciados al momento de realizar una fusión por absorción, cuya depreciación en períodos posteriores fue tomada como deducible totalmente, no siendo permitido tributariamente. Cuatro compañías fueron absorbidas por una, que posteriormente fue absorbida por la hoy autora. El demandado manifiesta que el Tribunal Distrital de lo Fiscal no existe relación entre la glosa y la sentencia, por cuanto el Tribunal se centró en los artículos relacionados a la fusión y no en artículos relacionados a la deducibilidad por depreciación de los activos.

La compañía manifestó que la revalorización fue preparada por peritos y en base a las resoluciones N° 94.1.3.3.0008 y 97.1.7.3.0010 de la Superintendencia de Compañías de 1994 y 1997, respectivamente y que además se realizaron previa absorción de las cuatro primeras compañías. Posterior a la fusión, no se procedió a revalorizar ningún activo.

Finalmente, la Corte Nacional de Justicia, falló a favor del Servicio de Rentas Internas, ratificando así las resoluciones administrativas dictadas anteriormente y casando la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, motivado en la poca relación entre la glosa y el Tribunal, y amparado en que, de acuerdo a la norma tributaria vigente durante la fusión de las compañías, no existía ningún artículo que especificara la deducibilidad del gasto de depreciación de activos revalorizados.

5.2.3.4. CASO 4: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE

En el siguiente caso, tanto el Tribunal Distrital de lo Fiscal como la Corte Nacional de Justicia fallaron a favor del demandado, cuyo proceso corresponde al Juicio de Impugnación No. 29-2009, recurso de casación No. 371-2012, figurando como actor la compañía Serviesia S.A., mediante su Representante Legal, y el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, representando a dicho ente, en calidad de demandado.

La glosa imputada se debe a que, de acuerdo a la Administración Tributaria, el contribuyente no ha determinado correctamente los ingresos de los empleados que constituyen la base de cálculo para las aportaciones a la seguridad social. En consecuencia, en una acta de determinación tributaria se dio a conocer que las bonificaciones no debieron tomarse como gastos deducibles, por cuanto a la fecha de la declaración del Impuesto a la Renta, éstas no fueron aportadas y el valor de dichas aportaciones, cancelado a la entidad correspondiente. La glosa fue aplicada sobre la base imponible del Impuesto a la Renta del período 2006 y la orden de determinación fue emitida en el período 2008.

El Tribunal Distrital de lo Fiscal falló a favor del demandado, rechazando así la impugnación que le fue presentada, considerando que, si bien las bonificaciones por defecto son gastos deducibles, también están sujetas al cumplimiento de las obligaciones relacionadas a la seguridad social y que los pagos efectuados a los trabajadores por este concepto, que se consideraron regulares u ordinarios, son parte de la materia gravada.

El recurso de casación es presentado por el contribuyente el 5 de marzo de 2012, por medio del cual se alega inválida la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal por existir interpretación errónea de las normas, además de haberse infringido, entre otras leyes, la Ley de Seguridad Social, ya que de acuerdo al contribuyente, no es competencia del Servicio de Rentas Internas determinar qué remuneraciones se consideran aportables, lo que es de única competencia del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por lo que el Tribunal debió reiterar a éste último como tal. Respecto a la remuneración no aportada al Instituto de Seguridad Social, éstas son básicamente bonificaciones sujetas al resultado que obtenga la compañía en tal período, es decir, está condicionada a la existencia y cuantía de utilidad, por lo cual no se considera una remuneración regular, debido a la incertidumbre inherente a los resultados que se obtengan en determinado período. Con fecha 26 de noviembre de 2012 se admite el recurso de casación.

El Servicio de Rentas Internas ratificó su posición y recalcó que las bonificaciones motivo de glosa son aportables y de cierta forma regulares por cuanto son en esencia contribuciones a favor de los empleados y conforman un sistema equitativo para favorecer a todos los empleados sin ningún tipo de distinción y que, como tales, al no haberse cancelado las aportaciones que se debieron computar, no pueden ser considerados para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta.

La Corte Nacional de Justicia manifiesta que el proceso fue planteado en base a un acta de determinación tributaria, la cual fue presentada dentro de las facultades del Servicio de Rentas Internas, sin contraponerse con las facultades de Instituto Ecuatoriano de la Seguridad Social, además de no diferir en cuanto a considerar gravadas las bonificaciones pagados a los trabajadores, no considerando válido el recurso de casación.

5.2.3.5. CASO 5: SENTENCIAS PARCIALES DEL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y DEL CONSEJO NACIONAL DE JUSTICIA

El caso que se presenta a continuación corresponde al Juicio de Impugnación No. 0649-2009, recurso de casación No. 627-2012, donde contribuyente Productos Alimenticios y Licores Cía. Ltda., mediante su Representante Legal, figura como actor o demandante, quien interpone el recurso de casación, y el Servicio de Rentas Internas, representado por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, figura como demandado, en un proceso en el cual tanto el Tribunal Distrital de lo Fiscal como la Corte Nacional de Justicia dictaron sentencia parciales.

El actor efectuó el recurso de casación señalando que la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal por haberse omitido la resolución de todos los puntos presentados en la impugnación y por ende, es considerada nula o invalidada por estar viciada. El actor manifiesta que el objetivo de la impugnación presentada ante el Tribunal fue que éste se pronuncie respecto al crédito tributario por retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta que le fueron efectuadas en exceso en el período 2012, las cuales ascendieron a \$107,235, más un valor adicional por concepto de intereses. Asimismo, el Tribunal no emitió pronunciamiento respecto a \$198,009 que le fueron imputados al actor por parte del Servicio de Rentas Internas en un acto de determinación, por considerar que tal monto corresponde a gastos financieros deducidos en exceso por préstamos efectuados en el exterior, sobre los cuales no se efectuó retención en la fuente de Impuesto a la Renta alguna, cuyas tasas interés superan a la tasa máxima referencial del Banco Central del Ecuador. El actor sostuvo que en ningún momento las tasas de interés superan a las establecidas por el Banco Central del Ecuador. Por lo expuesto en este párrafo, el actor solicita se case la totalidad de la sentencia.

El Servicio de Rentas Internas, manifestó que la sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal está correctamente motivada y cumple con todas las condiciones y requisitos para ser considerada válida, ya que explica que los puntos mencionados en el segundo párrafo del caso, no constan en la impugnación presentada al Tribunal Distrital de lo Fiscal por lo que no fueron considerados en la sentencia y, por tal motivo, ésta no puede ser casada.

Respecto al gasto financiero, la Corte Nacional de Justicia expone que, si bien se comprobó que el contribuyente registró el crédito externo en el Banco Central del Ecuador, no presentó información ni un comparativo que avale y demuestre que en ningún momento las tasas excedieron la tasa máxima referencial, ni solicitó que se oficie a dicha Institución financiera, no pudiéndose determinar si existe error alguno en el Acto Administrativo. Por lo expuesto anteriormente, la Corte casa parcialmente la sentencia del Tribunal, ratificando la glosa por el gasto financiero deducido en exceso.

En cuanto a otros puntos impugnados, quedaron sin efecto dos actos administrativos cuyo monto ascendió a \$26,606 considerados por el Servicio de Rentas Internas como gastos no deducibles por carecer de comprobantes de retención, que, sin embargo, el contribuyente sí presentó ante la Corte los dichos comprobantes, sustentando así la deducibilidad del gasto.

5.2.3.4.6. CASO 6: TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL CON SENTENCIA EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE Y EL CONSEJO NACIONAL DE JUSTICIA CON SENTENCIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

El presente caso corresponde al Juicio de Impugnación No. 09501-2009-0011, recurso de casación No. 439-2012, en los cuales que la compañía Tecfaroni S.A., mediante su Representante Legal, figura como actor y el

Servicio de Rentas Internas, mediante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, figura como demandado, en un proceso cuya sentencia ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal concluyó con una sentencia a favor del actor, sin embargo posteriormente fue casada por la Corte Nacional de Justicia.

En el período 2007 el contribuyente presentó un reclamo al ante el demandado por el pago indebido del Impuesto a la Renta de los períodos económicos 2004, 2005 y 2006, sin embargo, el demandado suspendió dicho reclamo dictando en su lugar una orden de determinación y finalmente la correspondiente resolución en la que manifiesta que la compañía ha realizado pagos a una compañía tercerizadora en calidad de bonos para los empleados de ésta, los cuales no fueron aportados al Instituto de Ecuatoriano Seguridad Social y, consecuentemente, los pagos de dichos bonos no pueden considerarse como gastos deducibles. La resolución fue reiterada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, fallando en contra del actor o contribuyente.

El contribuyente manifiesta que el Servicio de Rentas Internas en el proceso de determinación no consideró que los pagos que plantea como no deducibles no son contabilizados en las cuentas relacionadas a sueldos, salarios y otras remuneraciones sino en otra cuenta donde se registran únicamente los pagos por concepto de tercerización por las facturas por reembolsos de gastos que se hace la compañía tercerizadora. Adicionalmente, deja en claro que la única obligación respecto a la tercerización no es otra más que la de cancelar a la empresa de intermediaria las facturas por reembolso y que la obligación de aportar a la seguridad social, realizar roles de pago y registros de nómina en general corresponde a dicha empresa, en la cual los trabajadores tercerizados fueron contratados en relación de dependencia. Por lo expuesto anteriormente, considera los gastos de la tercerización son totalmente

deducibles por cuanto cuenta con los soportes necesarios como prestación de servicios y solicita se case el fallo del Tribunal Distrital de lo Fiscal, fundamentado en la causal de errónea interpretación de normas de derecho.

Finalmente, la Corte Nacional de Justicia, aceptó el recurso de casación, eliminando el efecto la resolución interpuesta por el Servicio de Rentas Internas, basándose en lo expuesto por el actor, esto es, que quien debe responder por las aportaciones y otros puntos inherentes a los trabajadores en relación de dependencia es la empresa tercerizadora.

5.2.3.7. CASO 7: SENTENCIA EN TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL Y SENTENCIA EN LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

El caso expuesto a continuación corresponde al Juicio de Impugnación No. 09502-2009-0759, recurso de casación No. 418-2012, en los cuales el contribuyente, denominado jurídicamente como Industrial y Comercial Trilex C.A., mediante su Representante Legal, figura como actor y el Servicio de Rentas Internas, mediante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, figura como demandado, en un proceso en el cual tanto el Tribunal Distrital de lo Fiscal y la Corte Nacional de Justicia fallaron en contra del demandado.

El demandado manifiesta ante el Consejo Nacional de Justicia que el Tribunal Distrital de lo Fiscal falló a favor del contribuyente, brindándole mayor importancia a los hechos promulgados por el contribuyente, sin tener pruebas suficientes, sin efectuar los análisis pertinentes sobre el motivo del litigio y sin tomar en cuenta los resultados del proceso administrativo, basándose principalmente en apreciaciones. Explica también que ni en el proceso

administrativo ni en la primera instancia judicial, el contribuyente presentó información y documentación que soporte la propiedad de ciertos activos depreciables y por ende, no se pudo comprobar la deducibilidad de la totalidad de dicho gasto. El recurso de casación se basó en la falta de ejecución de las normas jurídicas aplicables a la valoración de pruebas.

La Corte Nacional de Justicia niega el recurso de casación manifestando que tal recurso no está correctamente fundando, ya que los alegatos, como el quebranto de las normas jurídicas y la inobservancia, no guardan relación con la valoración de las pruebas. Adicionalmente, menciona que no es de su competencia el indagar sobre intencionalidades de las partes y que, al tratarse de errores de fondo, éstos no pueden ser corregidos por la Corte.

CAPÍTULO VI

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.2. CONCLUSIONES

Las conclusiones que se derivan del presente proyecto de investigación son las siguientes:

- Los plazos con los que cuenta el Servicio de Rentas Internas para efectuar los actos de determinación, incluyendo los plazos de caducidad y las extensiones de tiempo a las que pueden ceñirse en ciertos casos, así como los plazos que pueda llevarse hasta culminar con un proceso de determinación, son considerablemente superiores a los plazos con los que disponen los sujetos pasivos, que en algunos casos no pueden ser prorrogables, más aun teniendo en cuenta que, por lo general, cumplir con los requerimientos del Servicio de Rentas Internas o la recopilación de información, documentos y cualquier tipo de evidencia para enfrentar un proceso de determinación en cualquiera de las instancias demanda mucho tiempo y recursos, tanto económicos como humanos.
- Existe un porcentaje considerable de contribuyentes que abandonan y/o desisten de los juicios, entre algunas de las causas se puede citar las mencionadas en el inciso anterior, como tiempo, recursos, entre otros.
- Es perceptible que en algunos juicios los criterios en que se basan tanto el Servicio de Rentas Internas, la Corte Nacional de Justicia y el Tribunal Distrital de lo Fiscal son significativamente diferentes entre sí, lo que deja

en evidencia que el juicio o criterio personal y profesional toma de inherentemente suma importancia.

- Los juicios tributarios, presentados en el Tribunal Distrital de lo Fiscal y en la Corte Nacional de Justicia son ganados mayoritariamente por el Servicio de Rentas Internas, sin embargo, es importante mencionar que en los últimos períodos completos analizados, los casos que fueron resueltos en la instancia judicial han aumentado considerablemente.
- Las glosas tributarias son principalmente causadas sobre el Impuesto a la Renta, respecto a la conciliación tributaria y mayoritariamente por la deducibilidad de gastos.

5.3. RECOMENDACIONES

- Cada contribuyente debe ser consciente de los mecanismos y recursos existentes para enfrentar los procesos de determinación tributaria cuando se evidencia que éstos no han sido plenamente fundados.
- Si bien es cierto que en la legislación ecuatoriana existen vacíos, así como diversos cuerpos normativos, reglamentos, entre otros que se contraponen y que generan dudas en los contribuyentes, éstos, como profesionales, deben analizar y discernir exhaustivamente qué decisión podría ser la más adecuada, no sólo teniendo en consideración los flujos de efectivo relacionados al pago de impuestos, sino también el cumplir con los propósitos y objetivos de la recaudación tributaria. Está en las manos del contribuyente asumir los riesgos tributarios o mantener una posición conservadora, por esto es importante analizar la posibilidad de contar con asesores tributarios, para que éstos sirvan de guías.

- Las diligencias judiciales deben ser hechas de forma más minuciosa, ya que los jueces sólo proceden a verificar la existencia de las pruebas mas no las revisan detalladamente y cualquiera de las partes podría agregar documentación posteriormente al presentado en la diligencia como medios de pruebas.

BIBLIOGRAFÍA

Andrade, L. (2000). *Práctica Tributaria – Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano*. Tomo 1.

Código de Procedimiento Civil. (2005).

Código Orgánico de la Función Judicial. (2009).

Código Orgánico Integral Penal. (2014).

Código Tributario. (2005).

Constitución Política del Ecuador. (2008).

Corte Nacional de Justicia (CNJ). (2014). Autos y Sentencias emitidos por la Sala de Contencioso Tributario. Obtenido de http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/busqueda/index.php/inicio_c/tributario

Couture, E. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Tercera Edición.

Guim, M. (s.f.). Interpretación y Desarrollo, Tomo II, Derecho Público. *Revista Jurídica Online*. Obtenido de http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=623&Itemid=116

Ley de Casación. (2004).

Ley de creación del Servicio de Rentas Internas. (1997).

Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y prestación de servicios públicos por parte de la iniciativa privada. (2007).

Ley de Régimen Tributario Interno. (2004).

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal. (2014).

Reglamento para aplicación Ley Régimen Tributario Interno. (2010).

Servicio de Rentas Internas. (2012). Informe Anual de Labores 2011. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/455b558a-ced5-4c28-ade3-2da2720b014c/INFORME+ANUAL+SRI+2011.pdf>

Servicio de Rentas Internas. (2013). Informe Anual de Labores 2012. Obtenido de http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/30d7977c-4f4b-4791-989a-01cd3d3301db/INFORME_ANUAL_DE_LABORES-_2012-P.pdf

Servicio de Rentas Internas. (2014). Informe Anual de Labores 2013. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/a93eaeba-49c1-4fb8-9e1c-3f48a31a42ac/INFORME+DE+LABORES+-+TERCER+TRIMESTRE+2013+-+EXT..pdf>

Servicio de Rentas Internas. (2014). Informe Anual de Labores Enero - Junio 2014. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/808ad054-8724-45b4-8fa5-a6dd3275f189/INFORME+DE+LABORES+-+PRIMER+SEMESTRE+-+2014.pdf>